جامعة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم : علوم التسيير فرع : إدارة الأعمال

العنوان:

مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات - مقبوضات"

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

إعداد:
عيادي محمد لمين

إشراف:
أ.د/سعدون بوكبوس

أعضاء اللجنة:
الأستاذة : العسكري أنيسة.........رئيسة.
الأستاذ : سعدون بوكبوس........ مقررا.
الأستاذ : زغدار احمد ....عضوا.
الأستاذ : لعبني عمر...............عضوا.
الأستاذ : عرفة رضوان ....عضوا.

السنة الجامعية 2008/2007

كلمـ ـ ـة شكـ ـر

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد و على آله

و صحبه أجمعين

الحمد الله تعالى الذي وفقني في دراستي و أعانني على إتمام هذا العمل، وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله عليّ عظيماً.

"وَ عَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَ كَانَ فَضْلُ الله عَلَيْكَ عَظِيمًا"
سورة النساء (الآية 113).

أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في هذا العمل، و اخص بالذكر:

- الأستاذ المشرف سعدون بوكبوس،
- الموظفين في المديرية التجارية و خاصة قسم الفوترة-التحصيل لمؤسسة اليكو،
- _ الأصدقاء: ساحل فاتح، شعباني لطفي، شابي رفيق، كبير مولود.

شكرا جزيلا

الإهـ ـ ـ ـ ـ ـ ـداء

أهدي هذا العمل

إلى والدتي على حبها و حنانها، على سهرها و رعايتها،

إلى والدي على تشجيعاته المتواصلة و مثالي على الحزم في العمل،

إلى العائلة: أمال و بنتها ماريا، الهام ، أميرة، سمير، عبد المالك، عبد الله، بلال، و عبد الباسط،

إلى الأصدقاء: فريدة، سارة، ياسمين، عائشة، توفيق، نور الدين، ياسين، عماد، خالد، بشير، ميسوم، سفيان.

إلى السيدات و السادة الكرام في مشروع دعم إصلاح العدالة و اخص بالذكر:

رحماني صالح، سكفالي زين الدين، حداد رشيد، بن غرابي خبير، نجاي رشيد، حبوش توفيق.

شكرا جزيلا

العنـــــوان	الصفحة
الفهرس	1
فهرس الجداول	9
فهرس الأشكال	10
فهرس المخططات	11
فهرس الملاحق	12
المقدمة	13
الفصل الأول: الإطار النظري و التطبيقي لنظام المعلومات المحاسبي	
مدخل	18
المبحث الأول: من المحاسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي	
أولا: مفهوم المحاسبة	
1- نشأة و تطور المحاسبة	19
2- النظريات المحاسبية و محاولات التنظير	22
3_ تعريف المحاسبة و أهدافها	23
ثانيا: المصادر القانونية للمحاسبة	
1- تعريف القانون المحاسبي	25
2- المصادر القانونية و التنظيمية للقانون المحاسبي	25
3- المبادئ المحاسبية	27
ثالثا:نظام المعلومات	
1- النظام	30
2- خصائص النظام	30
3- ماهية المعلومة	32
4- نظام المعلومات	34
5- الأنظمة الوظيفية	36
رابعا:مفهوم نظام المعلومات المحاسبي	
1-تعريف نظام المعلومات المحاسبي	37
2- الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي	38
3-الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي	39
4-خصائص المعلومات المحاسبية	40
5- مستخدمو المعلومات المحاسبية	41
خلاصة المبحث الأول	42

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي و دورات العمليات (نظرة من جانب تدفق البيانات)	
توطئة	43
أولا: مفهوم العمليات المالية و تدفق البيانات في المؤسسة	
1- تعريف تدفق البيانات.	43
2- تعريف دورات العمليات	44
3- أهمية دراسة دورات العمليات	45
ثانيا: دورة النفقات	
1- نظام المشتريات	46
2- نظام الأجور	47
3- نظام المدفوعات النقدية	49
4- نظام الاستثمارات	50
ثالثا: دورة الإيرادات	
1- نظام المبيعات	52
2- نظام المقبوضات النقدية	54
رابعا: دورة الإنتاج/ المخزونات:	
1 - تعريف	55
2- أهم المستندات المستخدمة	56
3- إجراءات نظام الإنتاج و مهامها	56
خلاصة المبحث الثاني	57
المبحث الثالث: تنظيم نظام المعلومات المحاسبي و معالجة البيانات.	
أولا: التنظيم المحاسبي (الدورة المحاسبية)	
1- تعريف التنظيم المحاسبي	58
2- العناصر الأساسية للتنظيم المحاسبي	58
3- التنظيم المادي للمحاسبة: الدفاتر و الأنظمة المحاسبية	60
4-مراحل الدورة المحاسبية	61
ثانيا: تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبي	
1- مصادر البيانات المحاسبية	63
2- الوثائق و المستندات المحاسبية	63
3- أهمية الوثائق المحاسبية	64
4- من أهم الوثائق المحاسبية	64
ثالثا: معالجة البيانات المحاسبية	
1- تحليل العمليات المالية	66
2- تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية	66

3- الترحيل إلى دفتر الأستاذ	69
4- ميزان المراجعة	71
5- تسجيل قيود التسوية	74
رابعا: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	
1- التقرير السنوي و القوائم المالية	74
2-الميزانية الختامية	75
3- جدول حسابات النتائج	76
4- الملاحق	76
خلاصة المبحث الثالث	77
المبحث الرابع: أثر تكنولوجيا المعلومات الجديدة على نظام المعلومات المحاسبي المالي	
أولا: المكونات المادية و البرمجية	
1- الحاسوب	78
2- البرمجيات	78
3- نظم إدارة البيانات	80
4- وسائل الاتصال	82
ثانيا: تصميم و تطوير نظام المعلومات المحاسبي	
1 - مرحلة التخطيط	85
2 - مرحلة التحليل	86
3 - مرحلة تصميم نظام المعلومات	87
4- تصميم قاعدة البيانات	89
5- تشغيل النظام و تقويمه	91
6- صيانة النظام	92
ثالثا: إسهامات تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة في تطوير نظام المعلومات المحاسبي.	
1- تكنولوجيا تقسيم و إدارة البيانات	92
2- تكنولوجيا تبادل البيانات الالكترونية	94
رابعا: تأثير استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي	
1- تأثير استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي	95
2- تأثير استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي	96
3- تأثير استخدام الحاسوب على المنهج المحاسبي	97
4- تأثير استخدام الحاسوب على تخزين البيانات	97
خلاصة المبحث الرابع	98
خلاصة الفصل الأول	98

الفصل الثاني: تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في المؤسسة	
مدخل	99
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية	
أولا :مفهوم المراجعة الداخلية	
1-لمحة تاريخية عن المراجعة	100
2-نشأة المراجعة الداخلية	101
3-تعريف المراجعة الداخلية	102
4- تطور وظيفة المراجعة الداخلية	103
5- أهداف المراجعة الداخلية	105
ثانيا: معايير المراجعة الداخلية	
1- قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية	107
2- قائمة معايير المراجعة الداخلية	108
3- قواعد السلوك المهني	112
ثالثا : مراحل مهمة المراجعة الداخلية	
1- مرحلة التحضير للمهمة	113
2- مرحلة تنفيذ المهمة	115
3 – المرحلة النهائية	117
رابعا: أدوات المراجعة الداخلية	
1**- أدوات وصفية**	119
1.1- السبر الإحصائي	119
2.1- المقابلة	121
3.1- الفحوصات و المقاربات المختلفة	122
2**- أدوات استفهامية**	
1.2- الملاحظة المادية	122
2.2- السرد	123
3.2- المخطط الوظيفي	123
4.2- جدول تحليل الأعمال	123
5.2- خرائط التدفق	124
6.2- قوائم الاستقصاء	125
خلاصة المبحث الأول	127
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية	
أولا : مفهوم نظام الرقابة الداخلية	
1- المراجع الأساسية للرقابة الداخلية	128

2- تعريف نظام الرقابة الداخلية	129
3- متعاملين نظام الرقابة الداخلية	130
ثانيا: العناصر الأساسية للرقابة الداخلية	
1- التنظيم	131
2-نشر معلومات ملائمة و بشكل فعال داخل المؤسسة	132
3- نظام يهدف إلى إحصاء و تحليل المخاطر الأساسية	132
4- نشاطات رقابية خاصة بكل إجراء	132
ثالثا:أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية	
1- أهمية نظام الرقابة الداخلية	133
2-الأهداف الرئيسة للرقابة الداخلية	134
رابعا: أنواع نظم الرقابة الداخلية و مقوماتها الرئيسية	
1-أنواع الرقابة الداخلية	135
1.1-الرقابة المحاسبية	135
2.1-الرقابة الإدارية	136
3.1- نظام الرقابة الذاتية أو الضبط الداخلي	136
2- المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية	137
1.2- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية	137
2.2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية	139
خلاصة المبحث الثاني	140
المبحث الثالث: تقييم نظم الرقابة الداخلية	
أولا: أهداف و مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية	
1- أهداف تقييم نظم الرقابة الداخلية	141
2- مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية	142
1.2-جمع الإجراءات	142
2.2- اختبارات الفهم	143
3.2- التقييم الأولي لنظم الرقابة الداخلية	144
4.2- اختبارات الاستمرارية	144
5.2-التقييم النهائي لنظم الرقابة الداخلية	144
ثانيا:تقييم نظم الرقابة الداخلية لدورة النفقات	
1-تقييم الرقابة الداخلية لنظام المشتريات	145
2-تقييم الرقابة الداخلية لنظام الأجور	148
3-تقييم الرقابة الداخلية لنظام المدفوعات النقدية	151
4- تقييم الرقابة الداخلية لنظام الاستثمارات	154

ثالثا : تقييم نظم الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات	
1- تقييم الرقابة الداخلية لنظام المبيعات	156
2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام المقبوضات	159
رابعا : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة الإنتاج/ المخزونات	
1- المراجعة المستندية	162
2- إجراءات تقييم نظام الإنتاج/ المخزونات	163
خلاصة المبحث الثالث	165
المبحث الرابع: المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	
أولا: مدخل إلى المراجعة الحاسوبية لنظام المعلومات المحاسبي	
1- تعريف المراجعة الحاسوبية	166
2-تكنولوجيا المعلومات و عملية المراجعة	166
3- أهمية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	167
4-أهداف المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	168
ثانيا: الإجراءات المؤثرة على الإجراءات الرقابية في ظل النظم المحوسبة	
1- المعالجة الالكترونية و اليدوية	169
2- الهيكل التنظيمي	170
3 – طبيعة المعالجة	171
4- التصميم و الجوانب الإجرائية	172
ثالثا: مهمة المراجعة في ظل المعالجة الآلية للبيانات	
1- مكونات خطر الرقابة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	173
2- إجراءات و أساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	176
3- مراحل مهمة المراجعة الحاسوبية لمساندة مهمة المراجعة المالية	181
4- دور البرامج في عملية المراجعة	183
رابعا: خطوات تقييم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الآلي للمعلومات	
1- جمع المعلومات عن البيئة الحاسوبية	184
2- الرقابة العامة لمعالجة البيانات الكترونيا	185
3-الرقابة التطبيقية لمعالجة البيانات الكترونيا	186
4-أهم التوصيات المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	187
خلاصة المبحث الرابع	188
خلاصة الفصل الثاني	188

الفصل الثالث: دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات - مقبوضات".	
مدخل	189
المبحث الأول: مرحلة جمع المعلومات	
أولا: تقديم المؤسسة	
1- نشأتها	190
2- خبرة المؤسسة و مراحل توسعها	191
3- الهياكل العملية الرئيسية للمؤسسة	192
ثانيا: الهيكل الوظيفي للمؤسسة	
1- المبادئ العامة التي يرتكز عليها التنظيم الجديد	194
2- التنظيم الجديد للمؤسسة	194
3- الهياكل الوظيفية الرئيسية للمؤسسة	195
ثالثا: تقديم المديرية التجارية	
1- تنظيم المديرية التجارية	200
2- جدول مهام المديرية التجارية	201
خلاصة المبحث الأول	202
المبحث الثاني: وصف الدورة مبيعات مقبوضات	
أولا: الاطلاع على دليل الإجراءات الرسمية	
1- إجراءات الفوترة	203
2- إجراءات التحصيل	204
ثانيا: المقابلة و خريطة تدفق البيانات	
1- المقابلة	205
2- إعداد خريطة تدفق البيانات	209
ثالثا: قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة مبيعات مقبوضات	214
خلاصة المبحث الثاني	217
المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات المقبوضات	
أولا: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات المقبوضات	
1- اختبارات تطبيق إجراءات البيع: ملفات الزبائن	218
2- اختبارات على تطبيق إجراءات التحصيل: الخزينة و المحاسبة	220
ثانيا: النقائص الملاحظة و التأثيرات المسجلة	
1- المصادقة على طلبيات الزبائن و تحضير البضائع	221
2- فوترة الإشغال المنتهية و المعدات التي تم شحنها	222
3- إيداع الشيكات للتحصيل و متابعة التحصيلات	224
4- إجراءات التسجيل المحاسبي	225

ثالثا : التحسينات المقترحة	
1- المديرية التجارية	226
2- قسم الفوترة التحصيل	227
3- قسم المحاسبة	228
4- نظام المعلومات	229
خلاصة المبحث الثالث	229
خلاصة الفصل الثالث	230
الخاتمة	231
المراجع	238
الملاحق	244

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	جدول حركة الحسابات	66
1.2	مقارنة بين ميزان المراجعة قبل الجرد و ميزان المراجعة بعد الجرد و بعد تسجيل قيود التسوية.	73
2.2	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق.	124
3.2	تقييم نظام الرقابة على المبيعات باستخدام الاستبيان.	126
1.3	جدول تقوم نشاطات المؤسسة.	191
2.3	جدول مهام المديرية التجارية و الأقسام التابعة لها.	201
3.3	جدول العمليات المتعلقة بعمليات البيع و التحصيل.	209
4.3	قائمة استقصاء الدورة مبيعات مقبوضات.	214
5.3	جدول الاختبارات المنفذة على إجراءات الفوترة.	218
6.3	جدول الاختبارات المنفذة على إجراءات تسجيل الحقوق و تنفيذها.	220

فهرس الأشكال :

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	مكونات النظام	31
1.2	هرم تدفق المعلومات	44
3.1	دورات العمليات المحاسبية	45
4.1	تنظيم العمل المحاسبي	62
1.2	الأهداف الأساسية للمراجعة	106
2.2	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.	142

فهرس المخططات:

الرقم	عنوان المخطط	الصفحة
1.3	المخطط الوظيفي للمؤسسة	193
2.3	المخطط الهيكلي للمديرية التجارية	200
3.3	خريطة تدفق البيانات للدورة مبيعات/مقبوضات	209

فهرس الملاحق:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.3	وصل الطلبية	244
2.3	أمر تنفيذ الطلبية	245
3.3	أمر الفوترة	246
4.3	وصل الشحن	247
5.3	محضر الاستلام المؤقت	248
6.3	محضر الاستلام النهائي	249
7.3	بيان الأشغال	250
8.3	الحساب العام و النهائي	251
9.3	الفاتورة	254
10.3	بطاقة المتابعة	255
11.3	بطاقة متابعة الفوترة	256
12.3	وصل تسليم صك للخصم	257
13.3	إشعار بالتأخير عن الدفع	258
14.3	جدول الحقوق/التحصيلات	259

المقدمة

المقـدمـة العامـة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من التحديات نتيجة ما يشهده عالم الأعمال من تطور سريع و عميق في مجالات عدة بسبب التغيرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التكنولوجية و التي تفوق كل توقعاتها و إمكانياتها للتحكم أو حتى التأقلم مع الوضع الجديد. و تتأثر هذه الأخيرة بشكل أو بآخر و تجد نفسها مجبرة على التعامل مع معطيات جديدة و محيط يتميز يوما بعد يوم بمنافسة أشد. و بعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها و ازدهارها أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها. و نتج عن هذه الأجواء ظهور موارد جديدة على المؤسسة التحكم فيها و المتعلقة بمجال المعلومات و تكنولوجيا المعلومات، و ما سايره من تغير في المفاهيم و الأولويات، و تفهمت المؤسسات أن مورد المعلومات يمثل الورقة الرابحة و عليها استغلاله على أحسن وجه لتحقيق أهدافها باعتباره موردا استراتيجيا في عملية تسييرها، كما انه يتطلب فعالية و كفاءة في التعامل معه لا تتحقق إلا بتوفر تكامل و تناسق بين جميع مستوياتها و بين كل أنظمتها الوظيفية.

تتكون المؤسسة من عدة نظم وظيفية تعمل في تناسق تام و ذلك من خلال ضمان فعالية كافة العمليات و الأنشطة و السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الناتج عنها من جهة، و تزويد المسيرين بمعلومات دقيقة في الوقت و بالشكل المناسبين لاتخاذ القرارات الملائمة من جهة أخرى بهدف تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

و من أهم و أقدم هذه الأنظمة الوظيفية نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يحتل موقع متميز في المؤسسة نظرا لعلاقته المتشابكة مع مختلف الأنظمة الوظيفية الأخرى كونها مصدرا لمدخلاته، و التي يقوم بمعالجتها و يقدمها في شكل معلومات يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ العديد من القرارات، و نميز بين نوعين من نظم المعلومات المحاسبية:

- نظام المعلومات المحاسبي للتسيير يهتم بتدفق المعلومات المميزة لحياة المنظمة، و التي يكون استخدامها من طرف المسيرين موجه لاتخاذ القرارات، و يتعلق الأمر بمحاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات و هي أدوات تساعد على اتخاذ القرارات للاستخدام الداخلي و هي أجزاء من محاسبة التسيير).
- و نظام المعلومات المحاسبي المالي هو كذلك شبكة منظمة تقوم بجمع، و تسجيل، تحليل، و مراقبة تدفق المعلومات الكمية الناتجة عن نشاطات المؤسسة، و ذلك بتطبيق مبادئ متفق عليها في إعداد الوثائق المحاسبية اعتمادا على طرق متجانسة و فعالة، و توجه مخرجاته لإعلام الأطراف الخارجية (المساهمون، العمال، إدارة الضرائب،...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.

إن غاية نظام المعلومات المحاسبي المالي هي تقديم صورة موثوق فيها عن الواقع المالي و الاقتصادي للمؤسسة، و هو يعتمد في ذلك على جمع البيانات الناتجة عن العمليات المستمرة و اليومية المتعلقة بنشاطاتها و التي تعتبر

مخرجات الأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة (عمليات الشراء، البيع، الأجور...)، إذ يقوم بتسجيلها ومعالجتها و عرضها في حسابات تتضمنها الوثائق المحاسبية.

و لكن التأكيد على صحة و دقة هذه المعلومات المحاسبية و عن مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمنظمة يتطلب مراقبة السير العادي للعمليات المرتبطة بالأنظمة الوظيفية و تقييم دائم للإجراءات و السياسات التي تهدف إلى تسيير البيانات المتعلقة بهذه الأخيرة بالرجوع إلى مصادر البيانات المحتواة في الوثائق المحاسبية.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي بهدف ضمان صحة و دقة المعلومات المحاسبية ؟

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الجزئية التالية:

1- ما هي الأسس التي يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي المالي؟

2- ما هي العلاقة التي تربط بين نظام المعلومات المحاسبي المالي و الأنظمة الوظيفية الأخرى؟

3- ما مدى أهمية نظم الرقابة الداخلية في تحقيق فعالية نظام المعلومات المحاسبي المالي؟

4- ما مدى أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية نظم الرقابة الداخلية؟

5 - كيف تؤثر تكنولوجيا المعلومات الجديدة على عمل نظام المعلومات المحاسبي المالي و أنظمة الرقابة الداخلية.

يمكن تقديم إجابات على التساؤلات السابقة في شكل فرضيات كما يلي:

1- يرتكز نظام المعلومات المحاسبي المالي على قواعد و مبادئ محاسبية متعارف عليها تتحكم في عمله.

2- يتلقى نظام المعلومات المحاسبي المالي كم هائل من البيانات من الأنظمة الوظيفية الأخرى و التي يقوم بمعالجتها للحصول على المعلومات المحاسبية التي تقدم صورة عن الوضعية الاقتصادية و المالية للمؤسسة.

3- نظم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان احترام السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق فعالية الأنظمة الوظيفية و منه صحة و دقة البيانات التي يستخدمها نظام المعلومات المحاسبي المالي.

4- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط القوة و الضعف لنظم الرقابة الداخلية و تصحيح الأخطاء لتحقيق أهداف المؤسسة.

5- يتميز عمل نظام المعلومات المحاسبي المالي المؤتمت بسرعة و دقة اكبر في معالجة البيانات و تقديم النتائج، إلى جانب إمكانية القيام برقابة داخلية آلية.

و من أهم أسباب اختيار هذا الموضوع:

- أهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسات و أثره على الساحة الاقتصادية.

- التدقيق في الجوانب النظرية و التطبيقية المتعلقة بالموضوع.

- التحسيس بأهمية الموضوع لما له من أهمية فهو من جهة يتطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي و من جهة أخري إلى أدوات تقييمه.

- أهمية المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي المالي داخل المؤسسة و ضرورة التقييم الدائم للإجراءات المتبعة من جهة و المراقبة الدقيقة للبيانات من جهة أخرى، للحصول على معلومات موثوق فيها إلى جانب تفادي و اكتشاف أي شكل من أشكال الأخطاء و الغش.

تتجلى أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في ضمان قدر اكبر من الثقة و الدقة في المعلومات المحاسبية، و ما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المنظمة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات و التي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي و هو ما يستلزم التعمق في دراسة العلاقات و الإجراءات التي تتحكم في تسيير تنقل البيانات و المعلومات فيما بينها و هذا اعتمادا على أدواة كالرقابة و المراجعة الداخلية.

و من الأهداف التي يسعى إليها البحث:

1- محاولة إبراز إطار ظهور مفهوم نظام المعلومات المحاسبي،

2- محاولة إبراز الأسس النظرية، التطبيقية، و القانونية التي يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي المالي،

3- محاولة التطرق إلى العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي المالي و الأنظمة الوظيفية الأخرى،

4- محاولة عرض لمختلف مكونات نظام المعلومات المحاسبي المالي،

5- محاولة إبراز مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تطوير نظام المعلومات المحاسبي المالي، و اثر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية.

6- التطرق إلى دور و أهمية نظم الرقابة و المراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية في النظم اليدوية أو الآلية.

لقد كان و لا يزال هذا الموضوع مجالا خصبا للعديد من البحوث و الدراسات، ولقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين و الهيئات العلمية و المهنية في العالم بالبحث وتقدم الكثير من الأعمال تناولت موضوع نظام المعلومات المحاسبي أو نظم الرقابة و المراجعة الداخلية، إلى جانب عدد من الباحثين الجزائريين تطرقوا إلى دراسات تقترب من الإشكالية التي تناولتها و لكنها تتطرق سواء إلى دراسة نظام المعلومات أو إلى دراسة المراجعة، و اذكر على سبيل المثال :

الأعمال التي تطرقت إلى نظام المعلومات المحاسبي:

- حواس صالح، "أهمية و دور نظام المعلومات المحاسبي و تطوره من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث"،

- مداني بن بلغيث، "فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير و اتخاذ القرار"،

أما الأعمال التي تطرقǨ إلى المراجعة:

- صديقي مسعودǅ "مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية"ǅ

- شعبان لطفيǅ "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري Ǐمع سوناطراك".

و لقد حاولǨ من خلال هذه المذكرة الجمع بين الموضوعين ǐدف الإلمام بنظام المعلومات المحاسبي و المراجعة الداخلية في نفȀ الوقǨ.

من الصعوبات التي واجهتني في عملي هذا أذكر:

- فيما يخص الدراسة التطبيقية:نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن Ŭصل على كامل الحرية في المؤسسات لأنه بمجرد ما أن أتكلم عن تقييم و رقابة نظام المعلومات المحاسبي إلا و ألاحȘ على وجوه بعȐ الأفراد عدم تقبل هذا تقييم لأĔم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتم و كفاءتم في أداء وظائفهم و تترجمها تصرفاتم في خلق بعȐ الصعوبات أو التماطل في تقدŉ بعȐ المعلومات أو الإجابة على بعȐ الاستفسارات.

اعتمدت في هذا البحǮ على المنهج التاريخي ŭا يتناسب مع سرد تطور مفهوم المحاسبةǅ و المنهجين الوصفي و التحليلي ŭا يتناسب مع عرȏ نظام المعلومات المحاسبي و أدوات تقييمهǅ إلى جانب أسلوب الاستقراء و الاستنتاج.

أما هيكلة البحǮ فهي كما يلي:

في الفصل الأول من البحǮ و هو" مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي"ǅ Ʒد القارئ عرȏ لظهور مفهوم نظام المعلومات المحاسبي يتضمن بعȐ المفاهيم المتعلقة به كالبيانات و المعلوماتǅ النظامǅ نظم المعلومات الوظيفية و الانتقال من المحاسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي و ƵيرهاǅŻ يليه عرȏ لأسȀ النظرية و التطبيقية إلى جانب الإطار القانوني للمحاسبة و أخيرا ندخل في دراسة مفهوم نظام المعلومات المحاسبي المالي.Ż تطرقǨ إلى علاقة نظام المعلومات المحاسبي المالي بالأنظمة الوظيفية الأخرى فيما يتعلق بتدفق البيانات فيما بينهاǅ و بعده إلى تنظيم و معالجة البيانات داخل نظام المعلومات المحاسبي دون أن أنسى التطرق إلى مراحل أƢتǨ نظام المعلومات المحاسبي و مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تطويره.

في الفصل الثاني و المعنون " أدوات تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي " تناولǨ فيه أدوات تقييم نظام المعلومات المحاسبي الماليǅ و تطرقǨ إلى المراجعة الداخلية من حيǮ نشأتا و تعريفهاǅ معاييرهاǅ مهمتهاǅ و أدواتا إلى جانب نظام الرقابة الداخلية من حيǮ ظهور مفهومهاǅ أهدافهاǅ خصائصهاǅ و العلاقة بينها و بين المراجعة

الداخلية و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مراقبة نظم الرقابة الداخلية لدورات العمليات. و أخيرا تعرضǨ إلى استخدام نظم الرقابة و المراجعة الداخلية في ظل الأنظمة المؤǪتة.

و أخيرا في الفصل الثالǬǾ و تحǨ عنوان" دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة المبيعات- المقبوضات"Ǿ قمǨ من خلاله بوصف الدورة "المبيعات - المقبوضات" لقسم الفوترة/التحصيلǾ و ذلǮ باستخدام أدوات المراجعة الداخلية المتعارف عليها كالمقابلةǾ و خريطة التدفق بالإضافة إلى ملǢ قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة "المبيعات -المقبوضات".

Ż انتقلنا إلى تقييم تطبيق إجراءات المبيعات انطلاقا من دراسة ملفات الزبائن على مستوǺ قسم الفوترة/التحصيلǾ Ż تقييم تطبيق لإجراءات التحصيل و التسجيل المحاسبي للحقوǩ انطلاقا من دراسة الفواتير و الحقوǩǾ و هو ما ǆŹ ǻلاحظة بعǒ النقائص و اقتراǳ مجموعة من التحسينات التي رأيناها مناسبة.

أما الخاǧة فهي عبارة عن حوصلة لأهم النتائج المتوصل إليها من هذǽ الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري و التطبيقي لنظام المعلومات المحاسبي

الفصل الأول: الإطار النظري و التطبيقي لنظام المعلومات المحاسبي

مدخل:

تعتبر المحاسبة من أقدم التطبيقات التي استخدمها الإنسان في معالجة عملياته المالية و الاقتصادية، نظرا للفعالية التي تميزت بها في أداء مهمتها. و تزايد الاهتمام بها سواء من الجانب النظري و ما نتج عنه من نظريات و تعاريف و مبادئ وقواعد أو من الجانب التطبيقي و ما نتج عنه من إجراءات و مناهج تتحكم في وظيفة المحاسبة.

كما أدى ظهور الشخصية المعنوية و نظرية النظم إلى استحداث المفاهيم المستخدمة، و انتقل بذلك مفهوم المحاسبة من تقنية إلى نظام معلومات وظيفي ينتمي إلى نظام اكبر منه و هو المؤسسة و يتفاعل مع مختلف الأنظمة الوظيفية الأخرى نظرا للموقع الذي يتميز به داخل المؤسسة. و لم ينته تأثر المحاسبة بالتطورات التي حصلت في شتى المجالات عند هذا الحد، حيث ساهمت تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة (NTIC) و ما تخللها من استخدام جهاز الحاسوب، البرمجيات، و قواعد البيانات في النظام المحاسبي في تحقيق السرعة و الدقة و الفعالية في معالجة البيانات المحاسبية.

سوف أتطرق في هذا الفصل إلى هذه النقاط من خلال عرض المفاهيم الأساسية التي سايرت تطور نظام المعلومات المحاسبي و موقعه في المؤسسة و علاقته مع الأنظمة الوظيفية الأخرى، و أخيرا إسهامات تكنولوجيا المعلومات في تطوير نظام المعلومات المحاسبي و ذلك من خلال المواضيع التالية:

- من المحاسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي.
- نظام المعلومات المحاسبي المالي و دورات العمليات في المؤسسة.
- التنظيم العام لنظام المعلومات المحاسبي و معالجة البيانات.
- أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الأول: من المحاسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي

تمهيد:

لقد شهدت المحاسبة تطورا مهما عبر الزمن، و اقتصر دورها في البداية على تسجيل المبادلات المالية بين الأفراد بهدف التذكير، ثم استخدمت كأداة إثبات نظرا لاهتمام المشرع بها، و تطورت بعدها إلى نظام معلومات امتد دوره إلى أداة إعلام عن الوضعية المالية للمؤسسة.

و حتى نتمكن من الاطلاع على ماهية المحاسبة سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم و تطور المحاسبة، مصادرها القانونية، مفهوم نظام المعلومات، و نظام المعلومات المحاسبي.

أولا: مفهوم المحاسبة

1- نشأة و تطور المحاسبة:

لقد نشأت المحاسبة و تطورت لتلبية احتياجات الأفراد و المجتمعات في معالجة المعاملات المالية الناتجة عن تبادل السلع و الخدمات. و لقد مرت المحاسبة بعدة مراحل حتى وصلت إلى شكلها الحالي، يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية :

1.1- نشأة المحاسبة: (مرحلة مسك الدفاتر)

لقد اختلف الباحثون في تحديد التاريخ الدقيق لظهور المحاسبة و الحضارة التي قامت بذلك ولقد تضاربت الأقوال في هذا الموضوع فمنهم من يرجع تاريخ إمساك الدفاتر إلى 3600 سنة قبل الميلاد، و أن المفاهيم المحاسبية ترجع إلى العهود الإغريقية و الرومانية القديمة.[1] و يرى G.BAUD أن فترة بداية الانشغال بالتطبيقات المحاسبية ترجع إلى 3000 سنة قبل الميلاد حيث اكتشف المنقبون آثارا واضحة لتسجيلات محاسبية في حضارات: البيرو، بلاد الرافدين، مصر، فلسطين، و اليونان[2] و يؤكد البعض الآخر على أن اختراع المحاسبة كان على يد السومريين نظرا لاكتشاف كرات من الفخار المجفف استخدموها في عمليات الحساب منذ 5500 سنة[3] و تطورت بعدها إلى صفائح من الفخار المجفف و في خلال ثلاث أو أربع قرون انتقلت وظيفتها إلى مراقبة الإنتاج[4]، ثم إلى وسيلة إخضاع للرعية من طرف الدولة.

و تظهر المحاسبة في شكلها الحالي من اختراع الرومانيين نتيجة التطور الذي عرفته المؤسسات الزراعية الكبيرة و يكشف A.Dupon عن بعض الألفاظ التقنية التي استخدمت في نصوص Peline & Cileron مثل: المصاريف(Expansa)، الإيرادات(Accepta)، العمود المزدوج(Utra Pagina)، و يتم مسك المحاسبة تاريخيا في يومية الإيرادات و النفقات(codex accepta e expansa).[5]

---

1 عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي، الجزء الأول، الدار الجامعية، 1990، ص 130

2 Gérard MELYON, Rendois NOGUERA, Comptabilité Générale, Edition ESKA, Paris, 2001, p11.

3 « Bulle de Uruk ou de Suse, avec la marque en surface de seulement un sceau, SB1943, Musée de Louvre »

4 "صفائح ترجع إلى حوالي 3000 سنة قبل الميلاد تحدد أنواع و كميات العناصر اللازمة لإنتاج كمية محددة من الجعة."

5 Gérard MELYON, Rendois NOUGERA, Op.cit, P9

و مع بداية العصور الوسطى تميز الاقتصاد بالاكتفاء الذاتي و هو ما لا يخدم تطور المحاسبة، و كان للنقابات الدينية التي شكلت قوة اقتصادية و مالية انتشرت في العديد من الدول الأوروبية مساهمة فعالة في اكتشاف مبادئ المحاسبة الحالية باستخدام القيد المزدوج في دفاترها المالية، حيث يتم تسجيل قرض مالي كخروج للنقود من جهة و كحقوق للمدين من جهة أخرى.[1] و يظهر ذلك من خلال "يومية الصندوق" للفترة 1295/1285 م و "ميزان مراجعة الحسابات" للفترة 1295/1285م الخاص بالخزينة الملكية الفرنسية و تبين التسجيلات في اليومية: التاريخ، اسم الراهب المسؤول، هوية الشخص الذي أودع الأموال في الصندوق، قيمة العملية، هوية المستفيد من الأموال، دفتر الحسابات الذي تم ترحيل الحسابات إليه.

إن العلاقة بين مختلف النظم المحاسبية في القديم أو في العصور الوسطى و المستخدمة في إعداد المحاسبة يمكن تصنيفها بمحاسبة القيد الواحد، و هي تتضمن تسجيل الإيرادات و النفقات. [2]

2.1 - مرحلة ظهور القيد المزدوج:

لقد شهدت نهاية العصور الوسطى ارتفاع مستوى المبادلات و تطور القرض، و ظهرت الحاجة إلى مسك حسابات للأفراد حقوق/ديون[3]، و هو ما أدى إلى التخلي عن القيد الواحد و اعتماد القيد المزدوج. و يرجع الفضل إلى الراهب Luca Patchioli أستاذ في اللاهوت، ولد بمدينة Borgo San Spulco[4] سنة 1447 م و توفي سنة 1517م [5] و الذي كان له الفضل في تعريف و وصف تطبيق منتشر و ذلك من خلال كتابه الصادر الصادر سنة 1494م بعنوان "la Summa di arithmeca propotioni et propotionalita"[6] و ترجمته إلى العربية "مراجعة في الحساب، الهندسة، النسب و التناسب" [7] و تعتبر أول موسوعة للتسيير تطرقت إلى التقنيات الكمية، التجارية و المحاسبية السائدة في تلك الفترة و يعرض في الفصل العاشر و المعنون "Natatus particularis de comptitus e screptus " أو "Traité des comptes et des écritures" -أين وصف الطريقة الجديدة و التي نشأت منذ قرنين على الأقل- القواعد التي يجب مراعاتها في مسك الدفاتر المحاسبية الرئيسية (المذكرة (Mémorial)، اليومية (Giornale)، دفتر الأستاذ (Quaderno)).

و حسب ج.سوفاجنتو "G. sauvagenot" يحتوي المخطط المحاسبي الذي اعتمد علية باتشيولي على القليل من الحسابات و هي: رأس مال الشركة، الصندوق، البنك، الثروة الشخصية المنقولة و غير المنقولة، البضائع، المدين، الدائن، الربح و الخسارة، نفقات المحل.[8]

---

[1] Serge EVRAERT, Comptabilité Financière Approfondie, 2eme édition, Librairie Vuibert, paris, 2003, P 11.
[2] Gérard MELYOUN, Rendois NOUGERA, Op.cit, P11.
[3] Serge EVRAERT, Op.cit, P 11.
[4] Gérard MELYOUN, Rendois NOUGERA, Op.Cit, P11
[5] **ساحل فاتح**، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 3.
[6] Gérard MELYOUN, Rendois NOUGERA, Op.cit, P 11.
[7] **ساحل فاتح**، نفس المرجع السابق.
[8] Gérard MELYOUN, Rendois NOUGERA, Op.cit, P11.

في هذه المرحلة بالذات، انتقلت حركة التجارة الدولية إلى إنجلترا وبدأ يظهر دورها القيادي لهذه الحركة، و ظهرت سجلات لحساب التكاليف بين سنة 1528/1522م، و ساهم كتاب الأستاذ الرياضي ثوج أولد كاستل Thugh old castle في ظهور وتطبيق ما عرف بعد ذلك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة سنة 1543م.[1]

كما ظهر في هذه المرحلة أول قانون محاسبي في فرنسا سنة 1673م عن طريق قانون كولبرت و نص على إجبارية مسك دفتر الحسابات livres de comptes من طرف التجار، كما قدم القواعد الشكلية للدفاتر المحاسبية livres comptables و التي تكسبها القوة القانونية و تجعلها مقبولة من طرف القضاة كدليل إثبات في حالة المنازعات.[2]

3.1- مرحلة تطور المحاسبة:

لقد ساهمت الثورة الصناعية في تطور الفكر المحاسبي[3]، و أدى عدم ملاءمة الأدوات المستخدمة مع المعطيات الجديدة للنشاط إلى عدة خطوات تقنية، كالتفريق بين عدة أصناف من الحسابات، وضع مبادئ حساب النتائج، و طرق مسك المحاسبة[4]، إلى جانب الظروف التي سادت تلك الفترة كالحروب و الأزمات الاقتصادية و التي أدت أدت إلى تعدد استخدامات المحاسبة في عدة مجالات تلبية للاحتياجات المتزايدة للأفراد و المنظمات.

و من أهم ما ميز هذه المرحلة، ظهور:[5]

أ - المحاسبة التحليلية: هدفها ربط التكاليف المختلفة للسماح بالقياس الاقتصادي لتكلفة الوحدات المنتجة.

ب - محاسبة الدخل القومي: تقدم المعلومات المطلوبة عن إجمالي و صافي الدخل القومي و عن القطاعات التي ساهمت في خلق هذا الإنتاج و نصيبها بشكل يسهل عمل المخطط الاقتصادي في رسم خططه و اتخاذ قراراته.

ج - المراجعة: لقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة نظرا لظهور شركات المساهمة و انفصال الملكية عن الإدارة حيث أصبحت المعلومات المحاسبية وسيلة للاتصال و المراقبة يعتمدها المساهمون لتقييم مدى تطابق قرارات المسيرين مع مصالحهم و أثر ذلك على الوضعية المالية للمؤسسة[6]، و لشدة المنافسة التي ميزت النظام الرأسمالي بعد الثورة الصناعية و التي أدت إلى سيطرة بعض المؤسسات على السوق و إفلاس البعض الآخر مما أدى بها إلى نشر بيانات مضللة عن وضعيتها المالية خوفا من هبوط أسعار أسهمها.[7]

---

[1] محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر، 2002، ص 36.
[2] Gérard MELYON, Rendois NOUGERA, Op.Cit, P11
[3] مداني بن بلغيث، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير و اتخاذ القرار، رسالة ماجستير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998، ص 9.
[4] Serge EVRAERT, Op.cit, P12.
[5] عمر السيد حسين، تطور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1987، ص 41-44.
[6] عفيفة دراج، دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرار التسعير، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001- 2002، ص 10.
[7] مداني بن بلغيث، نفس المرجع السابق.

د - أهمية المحاسبة في اتخاذ القرارات: استخدمت المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الإدارة اعتمادا على التطور الذي عرفته طرق القياس و العرض المحاسبي و استمر التقدم المحاسبي في مجالات التكاليف المعيارية و في أساليب التنبؤ عند إعداد الميزانيات التقديرية.

و منه نلاحظ أن المحاسبة مازالت مستمرة بأفكارها الأساسية و لكنها تتعرض لتطوير و تعديل مستمر كلما دعت الظروف الاجتماعية و الاقتصادية إلى ذلك و تقوم الجمعيات المحاسبية بجهود جبارة بهدف التوحيد العالمي للمحاسبة.

2- النظريات المحاسبية و محاولات التنظير:

يمكن تعريف النظرية في مجال المحاسبة بأنها: "مجموعة من المبادئ المتناسقة و المشتقة من مجموعة من الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبرا عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة"[1]

و تم تعريفها من لجنة جمعية المحاسبين الأمريكيين: "بأنها مجموعة متسقة من الفرضيات و المفاهيم المنطقية التي تكون الإطار الفكري لأحد فروع المعرفة أو ميادين الدراسة".[2]

1.2- محاولات التنظير:

تظهر محاولات التنظير من خلال مدرستين أساسيتين:[3]

أ- المدرسة الوصفية في التنظير المحاسبي: و هي تعتمد على مبدأ تنظير المحاسبة كما هي كائنة فعلا. و من أبرز المحاولات في مجال التنظير الوصفي نجد محاولة يوجي إجيري في أساسياته للقياس المحاسبي و التي تلاها بنظرية للقياس المحاسبي بالإضافة إلى محاولة بول جريدي و محاولة مجلس مبادئ المحاسبة التابع لجمعية المحاسبين الأمريكيين.

ب- المدرسة المعيارية للتنظير المحاسبي: و هي تعتمد على مبدأ تنظير المحاسبة كما يجب أن تكون، و أبرز محاولات التنظير في هذا المجال هي محاولة جمعية المحاسبة الأمريكية و عدة باحثين مثل ريمون شامبير مونتز، سبروز و مونتز، وادوار دس وبل.

2.2- النظريات المحاسبية:

يمكن تصنيف النظريات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع:[4]

أ- النظريات الوصفية: تهدف إلى وصف تطبيق المحاسبة من خلال كشف ووصف مبادئها الأساسية،

---

1 محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة المصرية، مصر، 2002، ص 23.

2 عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 191.

3 عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، نفس المرجع السابق، ص 183.

4 BUORAOUI Nassiba, nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie du marché, mémoire du magistère, école supérieure de commerce, Alger, 1998/1999, P16.

و يتميز هذا النوع من النظريات باستخدام المنهج الاستقرائي و الذي يتضمن إنشاء هيكلة منطقية للمحاسبة انطلاقا من الملاحظات ثم تطوير مفاهيم عامة انطلاقا من ملاحظة التطبيقات المحاسبية.

ā - النظريات المعيارية:

هي موجهة لتكون دليلا للتطبيق المحاسبي و لها وظيفة تأطير و ضبط، و يتميز هذا النوع من النظريات باستخدام المنهج الاستنباطي لإنتاج المبادئ و المفاهيم المحاسبية انطلاقا من الهدف المخول للمحاسبة. تقع هذه النظريات عموما في نطاق اجتماعي اقتصادي معين، و لا تقدم خيارات على أصعدة أخرى، و كمثال على ذلك حالة FASB و ISAC و التي تفترض أن لمحيط الأسواق المالية دورا مهما و المستثمرون هم مستخدموا المعلومات المحاسبية.

ǯ_ النظريات التفسيرية:

هي عبارة عن تفسيرات أو ترجمات للتطبيقات و التصرفات المحاسبية، و هي مجال البحث و التنظير، و نجد نوعين من النظريات التفسيرية:

- النظريات الايجابية: تم إعدادها للرد على النظريات المعيارية و تعتبر أن هدف المحاسبة ليس باقتراح معايير محاسبية و إنما وصف و تفسير التصرفات الفعلية للأفراد الذين يلعبون دورا فيما يخص المحاسبة مثل المسيرين، المستثمرين، الدائنين، إدارة الضرائب، و الأجراء، بصياغة فرضيات تخص تصرفاتهم على أساس إدراك حسي للمؤسسة و تعتبر هذه الأخيرة ملتقى العديد من الأفراد لهم مصالح مختلفة، إذ تبحث مختلف الأطراف على تعظيم عائداتهم، و يظهر ذلك من خلال محاولة المسيرين الذين يتقنون المحاسبة على خداع الأطراف الأخرى التي لا تتقن المحاسبة باختيار أساليب محاسبية معينة لرفع العائدات الحالية على عاتق العائدات المستقبلية.

- النظريات التاريخية و الاجتماعية: هي تعالج تطبيقات تنظيمية و اجتماعية تدعم الحساب، و تهدف إلى ترجمة متغيرات تاريخية، اجتماعية، اقتصادية، قانونية و ثقافية، و دراسة ظهور و تطوير هذه التطبيقات، و كمثال على ذلك: دراسة تطور المعايير المحاسبية خلال الزمن و تفسيرها على أساس عوامل اقتصادية.

3_ تعريف المحاسبة و أهدافها:

1.3- تعريف المحاسبة:

يمكن تعريف المحاسبة بأنها: " عملية تحديد و قياس و توصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم و اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات".[1]

" أحد فروع المعرفة التي تتم بتوليد البيانات و المعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي و توفيرها في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها".[2]

---

[1] أحمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 11.

[2] عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 7.

2.3- أهداف المحاسبة:

لقد تطورت الغاية من المحاسبة تلبية للظروف الاقتصادية و الاجتماعية، و يمكن حصر أهم الوظائف المحاسبية فيما يلي:[1]

أ- وسيلة إثبات: تعتبر المحاسبة ذاكرة مكتوبة عن عمليات المؤسسة، و من الطبيعي أن تشكل وسيلة إثبات في عالم الأعمال، حيث استخدمها التجار منذ القدم لتحديد ما لهم و ما عليهم (حقوق/ديون) مع القدرة على إثبات ذلك، و ألزم مرسوم كولبرت 1673م على مسك دفاتر حسابات و احترام قواعد معينة في إعداد الحسابات حتى تكتسب القوة القانونية في حالة المنازعات.

ب- وسيلة مراقبة: تقدم المحاسبة معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة، و عن نتيجة نشاطها في فترة معينة، فهي توفر القاعدة التي يتم على أساسها مراقبة تقسيم الثروات كحصص المساهمين و الاشتراكات المالية للأجراء، و مراقبة الوعاء الضريبي و التحقق من صحة التصريحات الضريبية، المراقبة بهدف الحراسة و العقاب إذ تعتمد عليها المراجعة الداخلية و الخارجية في عملية المراقبة لاكتشاف الغش والأخطاء، و منه فهي أداة للمراقبة القانونية، الجبائية، و أداة للضبط الاجتماعي.

ج- تساعد على اتخاذ القرار: تساعد المعلومات المحاسبية في إعداد القرارات سواء في المؤسسة أو للمتعاملين الخارجيين، و يعتمد المسيرون أساسا على معلومات محاسبة التسيير في عملية القيادة و تسيير نشاطات المؤسسة كذلك توفر المحاسبة المالية معلومات مهمة للتسيير اليومي للزبائن، الموردون، و لاختيار الاستثمارات و التموين، و تعتمد عليها البنوك لتقديم قروض للمؤسسات، و السلطات العمومية في تقديم الإعانات، و الموردون لمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها.

د- تساعد على التقييم الاقتصادي و المالي: تسمح البيانات المحاسبية المعالجة بطريقة مناسبة بتقييم الكفاءات و المخاطر الاقتصادية و المالية و التقييم المالي للمؤسسة، و ذلك باستخدام التحليل المالي الموجه لمتابعة الانجازات و مقارنتها بالتقديرات داخل المؤسسة.

و- تغذي احتياجات الإحصاء و المحاسبة الوطنية: تشكل المحاسبة مصدرا مميزا للمعلومات الأولية للإحصائيين و المحاسبين الوطنيين المكلفين بإعداد التقديرات المتعلقة بالاقتصاد الكلي، و تجمع المعلومات عن طريق التحقيقات السنوية أو الوثائق المحاسبية التي تقدمها إدارة الضرائب.

هـ- تحقيق الثقة و تفضيل الحوار الاجتماعي: تقوم المحاسبة بوظيفة اجتماعية و ذلك من خلال توفير الثقة في علاقات العمل بين المتعاملين الاقتصاديين، و التي تنبع من الإيمان بقدرة المعلومات المحاسبية على التعبير عن الواقع، إلى جانب كونها تعتمد في الحوار الاجتماعي بين مختلف الأفراد في المؤسسة، مثلا تستعمل في البحث عن اتفاقيات بين المسيرين و ممثلين العمال، و تحديد فعالية سياسة التسيير في المؤسسة، فيستخدمها المسيرون في الدفاع عن سياساتهم، و النقابات للتأكيد على مشروعية مطالبهم.

---

1 Bernard ENSAULT, Christian HORRAU, Comptabilité Financière, 3eme Edition, Presse Universitaire de France, paris, 2001, P 16-26.

ثانيا: المصادر القانونية للمحاسبة

لقد ظهر القانون المحاسبي منذ القدم، و بداية من قانون حامورابي في بلاد الرافدين سنة 2285 قبل الميلاد و يتضمن قانونين يرتبطان بالمحاسبة التجارية، قانون كولبرت 1673م و أول قانون تجاري فرنسي 1807م و الذي تضمن عشرة قوانين ترتبط بالمحاسبة ستة منها تتعلق بالإثبات الذي تقدمه المحاسبة. و من خلال الإصلاحات التي نص عليها مرسوم 22 سبتمبر 1953م الذي قام بتكييف النصوص المرتبطة بالقواعد المحاسبية بتقنيات جديدة و التي بقيت محدودة حتى قانون 83-353 في 30 افريل 1983م المتعلق بتجانس الالتزامات المحاسبية بين التجار و بعض المؤسسات، التعليمة 04 المتبناة من مجلس الاتحاد الأوروبي في 25 جويلية 1978م، و تطور القانون المحاسبي من قانون الإثبات إلى قانون المعلومة، إذ يبين المعلومات المحاسبية التي يجب على المؤسسة إعدادها في إطار احترام المبادئ المحاسبية بهدف تحقيق الدقة، الصدق و خاصة الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.[1]

1- تعريف القانون المحاسبي:

إن أهمية المعلومات المالية و المحاسبية في حياة المؤسسة و في علاقتها مع محيطها باعتبارها أداة اتصال، يستوجب على المحاسبة استخدام لغة موحدة لتلبية حاجيات المتعاملين الاقتصاديين، و بدت الإجراءات التشريعية لازمة لتحقيق توحيد المحاسبة، و للتمكن من المقارنة بين نتائج المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع. و لقد أصبح المخطط المحاسبي الأداة الرئيسية للتوحيد و هو يحقق بالإضافة إلى توحيد الوثائق المحاسبية، استخدام مصطلحات و طرق موحدة في جميع المؤسسات، و عليه تم تعريف القانون المحاسبي بأنه: "القانون المحاسبي هو مجموع الالتزامات التي تحكم تقارير مستخدمي وخبراء المحاسبة، عن طريق المحاسبة".[2]

2- المصادر القانونية و التنظيمية للقانون المحاسبي:

ينحدر القانون المحاسبي من مصادر قانونية و تنظيمية و يتميز بكونه عام يطبق على جميع المؤسسات مع وجود تسهيلات أو التزامات إضافية حسب حجم و قطاع نشاط المؤسسة، وقد تكون مصادر هذه النصوص داخلية أو خارجية:

1.2- المصادر الخارجية: (الهيئات و المنظمات الدولية)

تقوم العديد من المنظمات الدولية بمهمة إرساء معايير محاسبية دولية لتوحيد المحاسبة، و من أهمها:

أ- اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية: ISAC

تأسست ISAC في لندن سنة 1973م من طرف ممثلين عن أهم المنظمات الدولية المحاسبية لتسعة بلدان، و هي تتكون حاليا من أكثر من 100 منظمة دولية محاسبية، و هدفها هو إعدادا و نشر في الفائدة العامة معايير محاسبية

[1] Robert OBERT, Comptabilité Approfondie et Révision, 2eme édition, DUNOD Edition, paris, P30.
[2] Serge EVRAERT, Op.Cit, P12 .

دولية و التي يجب احترامها عند إعداد و تقديم الحسابات السنوية و الوثائق المالية بهدف تحقيق التوافق بين القواعد و الإجراءات الدولية المرتبطة بتقديم الحسابات السنوية. [1]

2.2- المصادر الداخلية:

تتغذى المحاسبة بالقانون المدني، التجاري، الجنائي، و الضريبي إلى جانب تشريعات خاصة بها و هي:

أ- المخطط الوطني المحاسبي:

غداة الاستقلال، و حسب القانون 62-157 بتاريخ 31 ديسمبر1962م قررت الجزائر تبني التشريع الفرنسي إلا فيما يخص النصوص التي تمس بالسيادة الوطنية و في هذا الإطار ورثت الجزائر المخطط المحاسبي العام لسنة 1957م. و تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام إلى سنة 1969م، و تم تكليف وزارة المالية بمهمة إعداد مخطط محاسبي جديد خلال ستة أشهر حسب قانون المالية لسنة 1970م فقرة 19 بهدف اعتماده رسميا في سنة 1971م، و لكن توقف المشروع.

بعد تأسيس المجلس المحاسبة سنة 1972م قام وزير المالية بتكليفه بمهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، و قامت المؤسسة الوطنية للمحاسبة بالمشروع الأولي بمساعدة خبراء من المجلس المحاسبي الفرنسي و من المعهد الوطني للإحصاء و الدراسات الاقتصادية و خبير من جامعة براغ و تمت دراسة مخططات محاسبية للمنظمة المتحدة الإفريقية، مالقاسي، و تشكسلوفاكيا، و في شهر نوفمبر 1973م تم تبني المخطط المحاسبي الوطني من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة و صدر على إثره الأمر 75/35 بتاريخ 1975/04/29م و القاضي بالإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني و بعدها المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيقه بتاريخ 1975/06/23م و بدأ استخدامه الفعلي سنة 1976م. [2]

ب- المحاسبة و القانون التجاري: [3]

لقد نص القانون التجاري في مواده 09، 10، 11 على إجبارية المحاسبة:

- **المادة 09**: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات".

- **المادة 10**: " يجب أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر الأصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد."

---

[1] François VERDIER et Autres, comptabilité générale et organisation comptable, les Editions Bertrand Lacoste, Paris, 1999, P 10.

[2] BUORAOUI Nassiba , OP.Cit, P59.

[3] وزارة العدل، القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الطبعة الثالثة، الديوان الوطني للأشغال، 2005، ص 05.

- **المادة 10 مكرر**: " (الأمر 96-27 المؤرخ في 09 سبتمبر 1996) تدف حسابات و حواصل التجار إلى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية و طبقا للتقنيات التنظيمية".

- **المادة 11**:" يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد للاسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش و ترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد."

ج- المحاسبة و قانون الضرائب: يهدف إلى تحديد قاعدة حساب الوعاء الضريبي و الضرائب الأخرى التي تخضع لها المؤسسة كالرسم المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي، حقوق الطابع، الرسم على القيمة المضافة، و الضريبة على أرباح المؤسسات. و قام المشرع الجبائي بوضع قواعد خاصة فرضها نفسها على المحاسبة.

د- المحاسبة و قانون العمل: يضم قانون العمل بعض الإجراءات ذات الطبيعة المحاسبية، و هي تتعلق خاصة بالوثائق التي يجب تسليمها إلى مجلس إدارة المؤسسة أو اللجنة الاقتصادية التي قامت للاساب مساهمة العمال.

3- المبادئ التي ترتكز عليها المحاسبة:

1.3- الإطار النظري:

" الإطار النظري هو مجموعة من المبادئ العامة التي تشكلها من خلال تنظيم موحد تدف تقديم قاعدة مشتركة تسمح بإعداد قواعد متجانسة. و يجب أن يحدد الإطار الفكري أهداف الوثائق المحاسبية، و التعريف بالعناصر الأساسية المكونة لها و المبادئ التي تتحكم في إعدادها."[1]

لقد تطرقت ISAC إلى الإطار النظري و يطلق عليه اسم "إطار إعداد و تقديم الوثائق المحاسبية" و تبنته سنة 1989م و يتعلق خاصة ب:

- الهدف من الوثائق المحاسبية، و العناصر التي تتكون منها مع اخذ هذه العناصر بعين الاعتبار و تقييمها، إلى جانب أنظمة القياس و مدلول رأس المال.

- يحدد هدف الوثائق المحاسبية في تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة، و عن كفاءتا و تطور وضعيتها المالية و ذلك استجابة لاحتياجات عدد كبير من الأطراف لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- يحدد أهم خصائص المعلومات المحاسبية و هي عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، الدقة، الفعالية، و المقارنة إلى جانب خاصية تفوق الموضوع على الشكل و الصورة الوفية.

- يتطرق إلى العناصر الأساسية المكونة للميزانية و جدول حسابات النتائج: الأصول، الخصوم، و رأس المال الخاص بالنسبة للميزانية، و النفقات و الإيرادات بالنسبة لجدول حسابات النتائج.

2.3- أهم المبادئ المحاسبية:

1- مبدأ الوحدة:

[1] Robert OBERT, Op.cit, P33

تعتبر المؤسسة محاسبيا كوحدة مستقلة لها تركة خاصة بها تختلف عن تلك الخاصة بملاكها، و يرتكز هذا المبدأ على تحديد مجال عمل المحاسبة، إذ تتم المحاسبة بتسجيل العمليات المرتبطة بنشاط المؤسسة فقط دون التعرض إلى نشاط ملاكها. سواء ارتبط مفهوم المؤسسة بمؤسسة فردية، مؤسسات أشخاص أو أسهم أو مجمع مؤسسات و منه الوحدة الممثلة بتركة المؤسسة.[1]

2- التقسيم عبر الزمن:

أ- مبدأ استمرارية النشاط: حسب المعيار الأول ل ISAC:"إن مبدأ استمرارية النشاط يعتبر المؤسسة عموما في حالة نشاط بمعنى أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، و أنه ليس لها النية أو الالتزام بالتوقف عن النشاط (التعرض للتصفية) أو تخفيض مستوى نشاطها بشكل محسوس".[2]

ب- مبدأ استقلالية الدورات: يقسم نشاط المؤسسة على فترات محاسبية متساوية بهدف حساب النتيجة الإجمالية لعمليات المؤسسة لكل فترة على حدى. و ينص هذا المبدأ على تقسيم نشاط المؤسسة إلى دورات محاسبية التي تتحمل كل دورة الإيرادات و النفقات المتعلقة بها و تسمى قيود التسوية باحترام هذا المبدأ.[3]

في الجزائر مدة الدورة المحاسبية هي سنة إلا في بعض الحالات الخاصة و تتطابق مع السنة المدنية من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر.

ج- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: نشأ هذا المبدأ من الحاجة إلى المقارنة بين المعلومات المحاسبية عبر الزمن، و في حالة عدم حدوث تغيرات استثنائية في وضعية التاجر، شخصية معنوية أو مادية، فان إعداد و عرض الحسابات السنوية، و طريقة تقييمها لا يمكن تغييرهما من دورة إلى أخرى، و في حالة حدوث أي تغيير يجب على التاجر وصفه و تبريره في الملاحق.[4]

3- مبادئ إعداد و عرض المعلومات المحاسبية:

أ- مبدأ التكلفة التاريخية: يرتكز هذا المبدأ على تقييم الأملاك بقيمتها الأصلية (تكلفة شرائها أو إنتاجها) و ليس على أساس قيمتها الحالية أو قيمة استبدالها دون أخذ بعين الاعتبار تغيرات القدرة الشرائية. و ينص على انه في تاريخ دخولها إلى تركة المؤسسة، فإن العناصر الممتلكة من طرف المؤسسة مقابل قيمة معينة يتم تسجيلها بتكلفة شرائها، و العناصر الممتلكة بصفة مجانية فستسجل على أساس القيمة التي تباع بها، أما الأملاك المنتجة من طرف المؤسسة فتسجل على أساس قيمة إنتاجها.[5]

ب- مبدأ الحيطة و الحذر: في إطار ISAC لإعداد و عرض الوثائق المحاسبية:"الحذر هو الأخذ بعين الاعتبار درجة من الحيطة عند إعداد التقديرات في حالة عدم التأكد، و ذلك لتفادي التقدير بالزيادة في قيمة الأصول

---

[1] Bernard ENSAULT, Opt.Cit, P114

[2] Robert OBERT, OPT. CIT, P35.

[3] Idem, P40

[4] Gérard MELYON, OPT. CIT, P42.

[5] Idem, P42.

و الإيرادات من جهة، و التقدير بالتخفيض في قيمة الخصوم و النفقات من جهة أخرى. كذلك فان هذا المبدأ لا يسمح بإنشاء احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها ، أو التقدير بالزيادة في قيمة الأصول و الإيرادات و التقدير بالتخفيض في قيمة الخصوم و النفقات ، و هو ما يؤثر على حيادية الوثائق المحاسبية و منه تفقد صفة الفاعلية و التعبير عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة".[1]

ج- مبدأ عدم المقاصة: ينص هذا المبدأ على وجوب تقييم عناصر الأصول و الخصوم كل على حدى، دون القيام بأي مقاصة بين أي من مراكز الأصول و الخصوم بالنسبة للميزانية و بين الإيرادات و النفقات بالنسبة لجدول حسابات النتائج، أو بين فائض القيمة و ناقص القيمة في حساب المؤونات أو بين الزبائن المدينين و الدائنين أو بين الموردين الدائنين و المدينين.[2]

د- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يرتبط هذا المبدأ بمبدأ استمرارية النشاط و بمبدأ استقلالية الدورات، باعتبار أن إقفال السنة المالية و إعداد الوثائق المحاسبية ما هو إلا مرحلة من الحياة المستمرة للمؤسسة، و يجب أن تتطابق العناصر التي تملكها المؤسسة في نهاية السنة المالية و التي تظهر من خلال الميزانية الختامية مع الأملاك و الديون التي تظهر في الميزانية الافتتاحية للسنة الموالية.[3]

و- مبدأ الأهمية النسبية: حسب ISAC: "إن المعلومة الملائمة تتأثر بطبيعتها و بأهميتها النسبية و في بعض الحالات الخاصة تكون طبيعة المعلومة كافية لجعلها ملائمة، و في حالات أخرى فان طبيعتها و أهميتها النسبية في نفس الوقت تحددان ملاءمتها، و تكون المعلومة ذات معنى إذا كان الحذف أو عدم دقتها يؤثران على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدم على أساس الوثائق المحاسبية. و تتعلق الأهمية النسبية بالحجم الخطأ و الحكم على مدى تأثيره في حالات الحذف أو الخطأ، و منه تقدم الأهمية النسبية عتبة أو صفة يتم على أساسها التفريق بين الصفات الكمية الأساسية التي يجب أن تملكها المعلومة لتكون ذات منفعة".[4]

ه- مبدأ تفوق الظاهر على الباطن: حسب ISAC يهدف هذا المبدأ إلى تمييز الجانب الوظيفي للتحليل المحاسبي على الجانب القانوني للمعلومة إذا قدمت المعلومة صورة حقيقية عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تصفها فمن الضروري أن يتم تسجيلها و تقديمها بشكل يطابق المادة و الحقيقة الاقتصادية، و ليس فقط حسب شكلها القانوني، لان مادة العمليات و الأحداث الأخرى ليست متجانسة دائما مع ما يستنتج من التركيبة القانونية الظاهرة.[5]

ي- مبدأ المقارنة: يهدف هذا المبدأ إلى القيام بمقارنات دورية لتقييم المؤسسة في إطار استمرارية النشاط، و ترتبط مقارنة الحسابات السنوية بثبات طرق إعداد و تقديم الحسابات، و التي لا يمكن تغييرها إلا إذا طرأت تغيرات استثنائية في حالة المؤسسة أو في الحالة الاقتصادية، الصناعية، أو المالية.

[1] Idem, P45.
[2] Idem , P44.
[3] Idem, P46.
[4] Idem, P47.
[5] Idem, P48

و حسب اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية،[1] فإن أهمية الميزة الكمية للمقارنة أن المستخدم يكون على علم بالطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد الوثائق المحاسبية و على كل التغيرات التي تطرأ على هذه الطرق و أثرها.

ثالثا: نظام المعلومات

قبل التطرق إلى مفهوم نظام المعلومات يجب أولا التطرق إلى مفهوم النظام و إلى مفهوم المعلومة.

1- تعريف النظام:

لقد تطرق العديد من الكتاب إلى تعريف النظام و نذكر:

"النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة و المتكاملة و المتفاعلة مع بعضها البعض بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين."[2]

"النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها لتحقيق هدف مشترك."[3]

"النظام هو مجموعة من العناصر و الإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض و تحكمها آليات و علاقات عمل معينة و في نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين."[4]

كما تم تعريف النظام من وجهة التقارب النظامي كونه: " مجموعة نظم فرعية مترابطة فيما بينها تسمح بالعمل، و اتخاذ القرارات، و تخزين المعلومات".[5]

و يعتبر كل نظام نظاما فرعيا من نظام اكبر منه، له حدود معينة تفصله عن البيئة التي تحيط به و التي يقيم معها علاقات متبادلة، و هو يتكون من العناصر أو الوحدات المادية و غير المادية، العلاقات المنطقية و التكاملية، آليات عمل و إجراءات معينة، العمل في نطاق محدود، و تحقيق هدف معين.[6]

2- خصائص النظام:

يتميز النظام بعدة خصائص و حسب أعمال k.Boulding و J.L.Lemoigne تم تلخيصها فيما يلي:[7]

- النظام موجود، له هوية، و يمكن تمييزه عما يحيط به.

- النظام له تصرف: و هو يعمل لتحقيق هدف معين، و يقوم المحيط بتوفير مدخلات النظام الذي يقوم بمعالجتها و توليد مخرجات يوجهها للمحيط.

---

[1] Jean Yeav EGLEM et Autres, les mécanismes comptables de l'entreprise, 4 édition, Gualiano Editeur, 2001, P163.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004م، ص 14.

[3] Louis Regaud , la mise en place des systèmes d'informations, pour la gestion des organisations, DUNOD, paris,1994, P19.

[4] سليم إبراهيم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998م، ص 27.

[5] Camille Moigne, organisation du système d'information de gestion, Edition Foucher, paris, 2001, P7.

[6] سليم إبراهيم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[7] Camille Moigne, OPT. CIT, P8.

- النظام له تصرف معدل: انطلاقا من المدخلات يؤثر المحيط على النظام، و يفرض عليه بعض الصعوبات التي تؤثر على أهدافه و التي بإمكانها أن تولد تغيرات في حالة النظام و صفاته، و يكون رد فعل النظام بضبط تصرفاته و ذلك بتكييف العمل مع مدخلاته حسب التغيرات الخارجية.

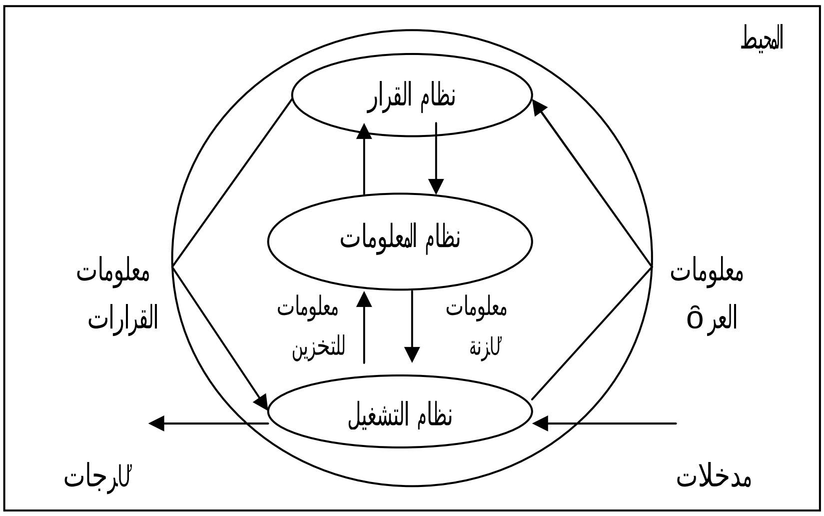
- النظام يستعلم حول تصرفاته الخاصة: من خلال التعديل، يولد النظام معلومات تخبر عن حالة النظام و منه هناك دوران للمعلومات أي اتصالات.

- النظام يقرر عن تصرفاته: يولد النظام معلومات و التي يكون قادرا على معالجتها و استغلالها في اتخاذ القرارات الخاصة بتصرفاته.

و يمكن تقسيم النظام إلى نظامين فرعيين، أنظمة تشغيلية تعمل حسب الهدف المحدد و تقدم معلومات عن حالة النظام، و نظام القيادة الذي يستخدم المعلومات المولدة و يتخذ قرارات التكييف اللازمة و يتم تطبيق هذه القرارات من طرف نظام التشغيل و الذي يقدم مجددا معلومات عن نتيجة العمل الذي تم القيام به و بالتالي ما يخرج من النظام سيؤثر على ما سيدخل إليه.

- النظام يخزن: لإعداد قراراته، يعتمد النظام على المعلومات المتعلقة بوضعيته الحالية إلى جانب المعلومات عن وضعيته في الماضي. و منه يملك نظام فرعي لتخزين المعلومات و الذي يتفاعل مع نظامي التشغيل و القيادة. و منه ينقسم النظام إلى ثلاث أنظمة فرعية تتميز بدورها بكل خصائص النظام و هي نظام القيادة، نظام التشغيل، و نظام المعلومات، و التي يمكن عرضها حسب الشكل التالي:

شكل رقم (I .1): مكونات النظام



المصدر: Camille Moigne, OPT. CIT, P9

3- ماهية المعلومة:

لقد تم تعريف المعلومة كما يلي:

" المعلومة هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية لاتخاذ القرارات"[1]

"المعلومة هي البيانات المصنعة الجاهزة للاستخدام، فالمعلومات هي البيانات التي خضعت للمعالجة و التحليل و التفسير بهدف استخراج المقارنات و المؤشرات و العلاقات التي تربط الحقائق و الأفكار و الظواهر بعضها البعض"

"المعلومات ترتكز على البيانات ذات المعنى و التي تؤثر على فهم الفرد الذي يتلقاها"[2]

1.3- العلاقة بين البيانات و المعلومات:

تعتبر البيانات هي المصدر الأساسي للمعلومات و تم تعريفها:

"البيانات هي إشارة، رمز ينتج من الملاحظة المباشرة لحدث و هي نوع من المادة الأولية و التي بعد معالجتها تتحول إلى معلومات."[3]

"البيانات هي المادة الخام التي تنشق منها المعلومات فهي تمثل الأشياء، الحقائق، الأفكار، و الآراء، الأحداث والعمليات التي تعبر عن مواقف و أفعال أو تصف هدفا أو ظاهرة أو واقعا معينا (ماضيا، حاضرا، مستقبلا) دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة و يتم التعبير عنها بكلمات، أرقام، رموز، و أشكال..."[4]

و يتم التفريق بين البيانات و المعلومات حسب معيارين أساسيين:[5]

- معيار الإضافة المعرفية: إذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي (المستفيد) تحولت إلى معلومات و إلا فهي تصنف في إطار البيانات كذلك ما يعد بيانات لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات لشخص آخر و العكس.

- معيار الارتباط: حيث تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن ترتبط هذه البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ القرار بشأنه من قبل المتلقي فالبيانات تعد معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم أو تؤدي إلى تغيير القرار و تعديله، لذلك ما يعتبر بيانات في فترة معينة يمكن أن يصبح معلومات في أوقات أخرى.

1 عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2 Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, 2eme Edition, librairie Vuibert, paris, 2001, P52.

3 Patrick Boisselier, OPT. CIT, P 52.

4 سليم ابراهيم الحسنية، نفس المرجع السابق، ص 38.

5 عبد الرزاق محمد قاسم، نفس المرجع السابق، ص 12-13.

2.3- العلاقة بين المعلومات و المعرفة:

"المعرفة تفترض زيادة عن المعلومة، برهان يسمح للفرد بالقيام بعمليات جمع، تعميم، و تقاطع و هي ترتكز على مخطط تفسيري يتكون من مفاهيم و علاقات توجه عملية البحث، التحليل و استعمال المعلومات في غالب الأحيان بهدف اتخاذ القرار"[1]

ومنه نستنتج أن البيانات ترتقى إلى معلومات و المعلومات ترتقى إلى معرفة:

البيانات+المعالجة+الاستخدام (contexte d'utilisation) = المعلومة

المعلومة+استدلال Raisonnement = المعرفة

3.3- خصائص المعلومة:

تتميز المعلومة بخصائص أساسية تتعلق بمضمونها، تكلفتها، ونوعيتها:[2]

أ- **مضمون المعلومة:** حسب D.Mc key فان المعلومة انتقائية، مركبة و دقيقة و متموقعة في الزمن :

- درجة الانتقاء: هي كمية المعرفة الجديدة التي تحملها.
- درجة الدقة: هي درجة الاستيعاب.
- المدى الزمني: هو مرجعيتها للماضي، الحاضر، أو المستقبل.

ب- **تكلفة المعلومة:** تتعلق بقيمة المبالغ المخصصة من قبل المؤسسة بهدف البحث، تخزين، و حفظ تدمير المعلومة.

ج- **قيمة المعلومة:** تعتبر المعلومة ذات قيمة إذا سمحت بالتقليل من حالة عدم التأكد و المساعدة على اتخاذ القرار و التقليل من ارتكاب الأخطاء، وتحدد قيمة المعلومة حسب ثلاثة معايير:

- ملاءمة المعلومة: إذا وفرت كل العناصر اللازمة للإجابة عن الأسئلة التي تطرحها المؤسسة أي تخفيض حالة عدم التأكد.
- فعالية المعلومة: إذا كانت دقيقة محددة و كاملة و مواكبة للزمن فهي تسمح بتخفيض حالة عدم التأكد و تفادي ارتكاب الأخطاء.
- وفرة المعلومة: إذا توفرت في الزمان و المكان المناسبين، و في شكل يسمح باستغلالها مباشرة فهي تسمح بتخفيض حالة عدم التأكد، تفادي ارتكاب الأخطاء، و اتخاذ قرارات مناسبة.

4.3- أهمية المعلومة:[3]

أ- أهمية اجتماعية :فهي وسيلة اتصال قد تخلق الوفاق أو الصراع داخل المؤسسة.

---

[1] سليم إبراهيم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[2] Camille Moigne, OPT. CIT, P23.

[3] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 14.

ج - أهمية اقتصادية: أصبحت المعلومة كسلعة تخضع للتقييم النقدي، نتج عن هذا منظمات تبيع المعلومات حيث تزيد قيمتها كلما زادت أهميتها.

د - أهمية في إدارة الأعمال: تعتبر دعما في اتخاذ القرار، فهي تمثل القيمة الأساسية في اتخاذ القرار و لقد حددت بدقة العلاقة المباشرة بين نوعية المعلومة المستعملة من طرف متخذ القرار و فعالية القرار و البحوث الميدانية أثبتت أن اكتساب معلومة صادقة يزيد من دقة القرار. كما تمثل أهمية إستراتيجية عندما تبحث المؤسسة عن زيادة حصة السوق، أو ضمان جودة و سلامة منتجاتها.

4- نظام المعلومات:

1.4- تعريف نظام المعلومات:

"هو مجموعة مركبة و مبنية تعمل وفق تقنيات و إجراءات و قواعد موجهة لتحقيق أعمال امتلاك، تخزين، معالجة، و نشر المعلومات بهدف مساعدة الأفراد و الجماعات في المؤسسة في اتخاذ قرارت التسيير اعتمادا على مجموعة متكاملة من الموارد البشرية و الحاسوبية التي ترافق عمليات جمع و تخزين و معالجة و نشر و استخدام المعلومات في مجال وظائف نشاط المؤسسة"[1]

"مجموعة من العاملين و الإجراءات و الموارد التي تقوم بجمع البيانات و معالجتها و نقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة و إيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم و في الوقت المناسب من أجل مساعدتهم على أداء الوظائف المسندة إليهم"[2]

"نظام المعلومات هو مجموعة من الأفراد و التجهيزات و الإجراءات و البرمجيات و قواعد البيانات التي تعمل يدويا أو آليا على جمع المعلومات و تخزينها ومعالجتها و من ثم بثها للمستفيد"[3]

و يتكون نظام المعلومات من العناصر التالية:[4]

- المعلومات: كل المعلومات مهما كان شكلها في المؤسسة تنتمي إلى نظام المعلومات
- الوسائل البشرية: هم مجموعة الأشخاص الذين يتلقون، يعالجون و ينشرون المعلومة.
- الوسائل المادية: هي مجموعة الآلات ذات التقنية العالية التي تساعد في استقبال، و معالجة، و تسيير المعلومات.
- الإجراءات: هي مجموعة أدوات العمل و القواعد التي تسمح بحل مشاكل تسيير المعلومة و منها:

النماذج (الرياضية، بحوث العمليات)، الخوارزميات، الخطط والمعايير، ملفات الأوامر، الإجراءات الإدارية و النصوص، البرامج المعلوماتية.

1 ARMAND Dayan et autres, Manuel de gestion, volume 1, ellipses Edition, paris, 1999, P949.

2 عبد الرزاق قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3 سليم إبراهيم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

4 Camille Moigne, Op.Cit, P13.

2.4- أهداف ووظائف النظام:

حسب J.L peaucelle هناك ثلاثة أهداف أساسية لنظام المعلومات[1]:

- يساعد المسيرين على اتخاذ القرارات و ذلك بتقديم معلومات مفصلة.
- يسمح بمراقبة تطور المؤسسة عن طريق اكتشاف المشاكل و الحالات غير العادية و هو ما يتطلب "ذاكرة جماعية" في المؤسسة للاحتفاظ بأثر عن المعلومات المتعلقة بالماضي.
- يسمح بالتنسيق بين النشاطات المختلفة في المؤسسة و ذلك بتقديم معلومات عن الوقت الحاضر.

و لتحقيق هذه الأهداف يقوم نظام المعلومات بعدة وظائف:

أ- استقبال المعلومات:يقوم نظام المعلومات بجمع المعلومات من مصادر خارجية (عناصر المحيط التي تولد المعلومات كالشركاء و المنافسين)، و من مصادر داخلية (رصد المعلومات المتنقلة بين العناصر الداخلية للمؤسسة) و يقوم بالمقابل بأعمال باستقبال، و تحليل و تسجيل، سواء تعلق الأمر بالمعلومات الرسمية أو المعلومات غير الرسمية، و انتقاء المعلومات بشكل حذر للتخلص من كل مصادر المعلومات، و المعلومات ذات النوعية الرديئة.

ب- تخزين المعلومات:بعد تسجيل المعلومات يتم تخزينها بطريقة دائمة و ثابتة، باعتماد وسائل تقنية و تنظيمية (طرق الأرشيف، الحماية ضد القرصنة و التدمير)، ويتم ذلك عن طريق الملفات و قواعد البيانات.

ج-استغلال المعلومات: بعد تخزين المعلومات تخضع إلى عمليات المعالجة:

- فحص المعلومات: يتم البحث و اختيار المعلومات المناسبة.
- تنظيم المعلومات: أي فرزها، دمجها، تقسيمها و تصنيفها.
- تحديث المعلومات: أي تعديلها شكلا و مضمونا أو حذفها.

د- نشر المعلومات: أي وضعها في متناول الأفراد الذين يحتاجون إليها، في الوقت المناسب و في شكل يسمح باستغلالها مباشرة لمساعدتهم على أداء نشاطهم. و يضمن نظام المعلومات إنتقال المعلومات باتجاه نظام التشغيل و نظام القيادة باستخدام وسائل شفهية (الاستعمال الداخلي) أو الوثائق أو الوسائل الالكترونية و المغناطيسية (الاستعمال الداخلي و الخارجي).

ه- الرقابة: يتطلب الحصول على معلومات دقيقة و صحيحة وجود رقابة على عمليات الإدخال، المعالجة و المخرجات للتأكد من أن النظام ينتج و يقدم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، و يعتمد ذلك على مجموعة من الإجراءات و القواعد الرقابية التي تضمن صحة المدخلات، عمليات المعالجة و المخرجات.

و- التغذية العكسية: تهدف إلى تقويم نتائج عمل النظام و تصحيح الأهداف إذا كانت فيها عيوب و هو ما يتطلب إجراء تعديلات على مدخلات النظام و طرق المعالجة حتى يتمكن من توفير معلومات تلبي احتياجات المستخدمين.

---

1 . Camille Moigne, Idem, P14

5- الأنظمة الوظيفية:

تتكون المؤسسة من عدة أنظمة فرعية تتولى تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة و الكاملة عن نشاطاتها المختلفة في الزمان و المكان المناسبين و عرفها ماكليود على أنها:" النظم الرسمية و غير الرسمية التي تمد الإدارة بمعلومات سابقة و حالية و تنبئه في صورة شفوية أو مكتوبة أو مرئية عن العمليات الداخلية للمؤسسة و عن عناصر البيئة المحيطة بها تهدف دعم الإداريين و خاصة المديرين و العناصر البيئية الأساسية، من خلال إتاحة المعلومات الدقيقة و الواضحة في الوقت المناسب لمساعدتهم على إدارة الأعمال و الإدارة و اتخاذ القرارات"[1]

1.5- العوامل المؤثرة على تطور الأنظمة الوظيفية:[2]

أ-الثورة التكنولوجية: ساهمت في توفير العناصر التقنية الضرورية لمعالجة البيانات و توزيعها و استرجاع المعلومات و السيطرة عليها و تخزينها بكميات كبيرة و تحديثها و الاستفادة منها كمورد من موارد المنظمة و استخدام أنظمة الحاسوب لمواجهة البنية المعقدة و المنافسة الشديدة في نوعية المنتج و الخدمات المقدمة.

ب- انفجار المعلومات: أي توالد المعرفة و تراكمها بشكل متسارع تعجز القدرات العقلية للإنسان عن الإلمام بها، و هو ما أضاف تعقيدات جديدة لعمل الإدارة و أدى إلى زيادة تعقيد البنية الداخلية و الخارجية لمنظمات الأعمال.

ج- تقدم الإدارة: لقد كان حصيلة التطور الفكر الإداري (الأكاديمي و التطبيقي) و نتج عنه المبادئ العلمية للإدارة و الأساليب الكمية و بحوث العمليات و مناهج التحليل و المحاكاة و نظم المعلومات لحل المشاكل المعقدة و أدى ذلك إلى تغيير هيكلي في وظائف الإدارة و أساليب العمل الإداري في منظمات الأعمال استجابة لمعطيات البيئة و تحدياتها المتزايدة.

د- التطور في **منظمات الأعمال**: تتميز منظمات الأعمال الحديثة بالنمو المستمر في حجم النشاط الاقتصادي و الرأسمالي المستثمر و تنوع المنتجات و الخدمات المقدمة و تطور النوعية و التقنيات المستخدمة لتحقيق أفضل قدر من الإشباع للمستهلكين و المستثمرين الصناعيين.

و- تسارع التغيير الكمي و النوعي في **بيئة الأعمال**: حيث يشهد المحيط تغيرات تكنولوجية، اقتصادية، ثقافية، اجتماعية، و سياسية و ما ينتج عنها من تغيرات هيكلية و تغيرات الميزة التنافسية.

2.5- الأنظمة الإدارية الجزئية:

أ- نظام معلومات التسويق: يتولى هذا النظام جمع و تحليل و معالجة البيانات الخاصة بعمليات إدارة التسويق و توفير المعلومات التسويقية الضرورية لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالمزيج التسويقي ووضع خطط تسويقية طويلة

[1] سليم إبراهيم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] سيد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية، عمان، 1998، ص 48.

الأجل، و بتعبير آخر يستند نظام معلومات التسويق على مفهوم المزيج التسويقي و مكوناته الأساسية و متطلبات تخطيطه و إدارته.

ب- **نظام معلومات التصنيع**: يتولى هذا النظام تجهيز الإدارة بمعلومات منظمة عن التدفق الطبيعي للموارد و المنتجات من سلع و خدمات و يغطي هذا النظام كل أنشطة التخطيط و السيطرة على الإنتاج و النقل و العمليات اللوجستيكية.

ج- **نظام المعلومات المالي**: يوفر هذا النظام معلومات دقيقة و شاملة عن كل ما يتعلق بأنشطة وعمليات المنظمة و بصورة خاصة الوضع المالي، الأرباح و الخسائر، معلومات حول الموجودات و المطلوبات و حقوق الملكية حول الاستثمارات و كل ما تحتاجه المنظمة من معلومات محاسبية.

د- **نظام معلومات الموارد البشرية**: يقوم هذا النظام بتلبية احتياجات إدارة الموارد البشرية من المعلومات التي تحتاجها حول جميع الأفراد العاملين و لأغراض تخطيط و تنظيم الموارد البشرية في المؤسسة إلى جانب تجهيز الإدارة بمعلومات تخطيطية و تنبؤية تتعلق بالبرامج الخاصة بالقوى العاملة و تحديد احتياجات المنظمة من الأفراد في الوقت الحاضر و المستقبل و عمليات تندمج مع وظائف إدارة الموارد البشرية من عمليات اختبار و تعيين الأفراد، تحليل و توصيف الوظائف، تدريب الأفراد، وضع و تقييم برامج التحفيز و أنظمة الأجور و المكافآت تدوير الوظائف و نقل و ترقية العاملين...

رابعا: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

"المحاسبة هي نظام معلومات وظيفته الرئيسية هي ضمان جمع و معالجة البيانات الأساسية بهدف توليد معلومات صادقة و دقيقة عن نشاط المؤسسة و بلغة موحدة".[1]

" المحاسبة كنظام معلومات تسمح بتعريف، قياس، و تصنيف، و تسجيل عمليات المنظمة بهدف توليد معلومات قادرة على إرضاء حاجات المستخدمين بعد معالجتها".[2]

"هو احد مكونات نظام المعلومات الإدارية و الذي يهتم بجمع و تصنيف و معالجة العمليات المالية و تحويلها إلى معلومات و توصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتها و يتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات و تكنولوجيا المعلومات".[3]

[1] Gerard Melyon, Op.Cit , P54.
[2] Ensault Bernard, Op.Cit , P11.
[3] ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، الجزء الأول، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 20.

2- الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي:

يظهر من خلال التعاريف السابقة أن لنظام المعلومات المحاسبي أربع وظائف أساسية:

1.2- تجميع و تخزين البيانات عن الأنشطة و العمليات المالية المختلفة بما يمكن المنشأة من مراجعة الأحداث السابقة كلما أرادت ذلك، من خلال استلام المستندات و الوثائق الأساسية الناتجة عن نظام العمليات و بإتباع مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحتها و دقتها و شمولية البيانات و كمالها و يعتمد في ذلك على نماذج موحدة للوثائق المستخدمة بهدف:

- تحديد البيانات التي يجب أن تحملها هذه الوثائق لتحسن دقتها و صحتها.
- تحقيق رقابة أفضل على محتويات هذه الوثائق.[1]

2.2- معالجة البيانات و تحويلها إلى معلومات ملائمة و مفيدة في عملية اتخاذ القرارات لمساعد إدارة المنشأة في تخطيط و تنفيذ و مراقبة الأنشطة المختلفة.[2]

و تتضمن هذه المرحلة:[3]

- فرز و تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا.
- تسجيل قيود العمليات في دفاتر اليومية استنادا إلى دليل حسابات المؤسسة.
- إجراء مجموعة من العمليات الحسابية على البيانات مثل الجمع، الطرح، القسمة، بغرض حساب أرصدة الحسابات و مجموع العمليات المسجلة في اليومية.
- ترحيل العمليات المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.
- إجراء مجموعة من المقارنات بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيلات.

3.2- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات و توفيرها للمستخدمين الداخليين و الخارجيين و تكون في شكل تقارير مالية (ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج، الميزانية، الوثائق الملحقة) و تقارير إدارية و التي توفر معلومات تشغيلية عن أداء الشركة من خلال عرض معلومات عن أنشطتها الرئيسية (المبيعات، المشتريات، المخزون...).

4.2- تأمين الرقابة الكاملة لحماية أصول المنشأة و ممتلكاتها، تتضمن هذه الرقابة اكتشاف الأخطاء و الغش و توفير معلومات دقيقة تسمح باتخاذ القرارات في الوقت المناسب.[4] و يتحقق ذلك من خلال الرقابة على

1 عبد الرزاق قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 45.
2 ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20.
3 عبد الرزاق قاسم، نفس المرجع السابق.
4 ياسين أحمد العيسى، نفس المرجع السابق.

عمليات تسجيل و معالجة البيانات من خلال الاعتماد على إجراءات رقابة داخلية فعالة على العمليات داخل المؤسسة، أهمها:[1]

- التحديد المسبق للمسؤوليات و الصلاحيات في تنفيذ الأعمال و الأنشطة.
- الفصل بين الوظائف و الأعمال المهمة ذات العلاقة بينها.
- تأمين التوثيق الكافي و الملائم لكل الفعاليات و الأنشطة.
- حفظ الأصول و السجلات بطريقة جيدة و مؤمنة.
- التقويم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المنظمة.

3- الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي:

1.3- نظم معالجة أوامر البيع: يختص هذا النظام بمعالجة أوامر العملاء و ينتج فاتورة العميل و البيانات الضرورية لتحليل المبيعات و الرقابة على المخزون و في كثير من المؤسسات تختص هذه النظم بتتبع أوامر العملاء حتى تشحن المنتجات التامة الصنع إليهم.[2] و تقوم هذه النظم المحوسبة بطريقة سريعة و دقيقة و فعالة بتسجيل و فرز طلبيات العملاء و صفقات البيع كما أنها تقدم معلومات عن الطلبيات المقبولة من نظام مراقبة المخزون للإيفاء بهذه الأخيرة بأكبر سرعة ممكنة.[3]

2.3- نظم الرقابة على المخزون: يختص هذا النظام بمعالجة البيانات التي تعكس التغيرات في مستوى المخزونات و توفر المعلومات اللازمة لشحن المنتجات من الموردين إلى مخازن المنشأة، و إعادة طلب الشراء لنفس الأصناف.[4] كما تساهم النظم المحوسبة بتسجيل التغيرات في مستوى المخزون، و إعداد وثائق الشحن، و إعلام المسيرين عن المواد التي يجب إعادة تموين المخزون بها، و تقدم تقارير مختلفة عن وضعية المخزون، و تساعد المؤسسة على تقديم خدمة ذات جودة عالية للعملاء مع الحد من الاستثمارات في المخزون ومصاريف الحيازة.[5]

3.3- نظم حسابات القبض: تختص هذه النظم بقيد المبالغ التي يدين بها العملاء للمؤسسة، وتنتج قوائم العملاء الشهرية و تقارير إدارة الائتمان لتتبع موقف العملاء.[6] كما أن النظم المحوسبة تسرع من عملية المقبوضات من الزبائن و ذلك بإعداد الفواتير الدقيقة في الوقت المناسب، و التقارير الشهرية عن الائتمان المقدم للعملاء كما يقدم تقارير تساعد المسيرين على مراقبة المبالغ المؤمنة و استرجاع المبالغ المستحقة و هو ما يساهم في رفع أرباح المبيعات على الحساب، مع التقليل إلى أدنى حد من الخسائر الناتجة عن الحقوق السيئة.[7]

---

1 عبد الرزاق قاسم، نفس المرجع السابق.
2 كامل السيد غراب، فادية محمد حجازي، الطبعة 1، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، 1999م، ص 342.
3 James O'BRIEN, Les Systèmes d'information de gestion, DeBoek université, paris, 1995, P467-469.
4 كمال السيد غراب، نفس المرجع السابق
5 James O'BRIEN, Idem.
6 كمال السيد غراب، نفس المرجع السابق.
7 James O'BRIEN, Idem

4.3- نظم حسابات الدفع: يختص هذا النظام بقيد المشتريات مع الموردين و المبالغ التي يدينون بها للمنشأة و المدفوعات في مقابلها، و يقوم بإعداد الشيكات لتسديد الفواتير و تقارير عن إدارة الخزينة.[1]
و يسمح النظام المحوسب بدفع سريع و دقيق للموردين بهدف الحفاظ على علاقات عمل جيدة و ضمان حصة ائتمان جيدة إضافة إلى ذلك يسمح بالاستفادة من الخصومات الممنوحة في حالة الدفع السريع.[2]

5.3- نظم المرتبات: يستقبل و يسجل يوميا البيانات من بطاقات العمل الخاصة بالموظفين و بيانات أخرى عن التشغيل، ينتج شيكات الأجور، تقارير الأجور و تحليل العمل، و تقارير أخرى يتم إعدادها للمسيرين و المنظمات الحكومية فيما يخص العائدات، الضرائب و المستحقات الأخرى، و تقارير عن تحليل تكلفة اليد العاملة و الإنتاجية.[3]

6.3- نظم دفتر الأستاذ: يختص هذا النظام بدمج البيانات الصادرة عن حسابات العملاء، حسابات الموردين، الأجور و أنظمة المعلومات المحاسبية الأخرى، و في نهاية كل فترة محاسبية يتم إقفال دفاتر المؤسسة و إعداد ميزان المراجعة، جدول النتائج و ميزانية المؤسسة. إلى جانب عدة تقارير عن الإيرادات و المصاريف للمسيرين، كما أن النظام المحوسب لدفتر الأستاذ يساعد المؤسسة على القيام بهذه الأعمال بطريقة مرتبة و دقيقة و مراقبة مالية أحسن، و تقدم تقارير عن وضعية التسيير زيادة على ذلك يقلل من عدد الأفراد و قيمة التكاليف مقارنة بالطرق اليدوية.[4]

4- خصائص المعلومات المحاسبية:

تساهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إكساب المعلومات التي توفرها القوائم المالية مصداقية أكبر و جعلها أكثر فائدة للمستخدمين، و أهمها:

1.4 **- الملاءمة**: توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على رأي متخذي القرارات، و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الاقتصادية أو تمكنهم من تعزيز و تعديل التقييمات السابقة.[5]

و تنطوي هذه الخاصية على بعض الخصائص الفرعية:[6]

أ- الأهمية: أي أن الإفصاح عن هذه المعلومات أو عن كيفية معالجتها يؤدي إلى التأثير على الشخص العادي و عن قراراته.

ب- الاهتمام بالمحتوى دون الشكل: إن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث و العمليات تكون أكثر ملاءمة في مجال استخدام البيانات لاتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الوقائع و الأحداث.

1 كمال السيد الدهراوي، نفس المرجع السابق.
2 James O'BRIEN, OP.CIT, P467-469.
3 James O'BRIEN, Idem.
4 James O'BRIEN, Idem
5 ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 25.
6 أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 71.

ج- توفير البيانات في الوقت الملائم: حتى تتحقق للبيانات المالية أقصى فائدة يجب أن تكون متاحة لمستخدميها في الوقت المناسب.

د- القابلية للفهم: يجب أن لا تنحصر قابلية فهم المعلومات المحاسبية على المستخدمين المتخصصين بل تتعدى إلى المستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأنشطة الاقتصادية و المحاسبية و لديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات على ضوء تلك المعرفة.

و- الإفصاح الكامل: يجب أن تكون المعلومات كاملة سواء كانت قابلة للقياس أو لا و أن تفصح المعلومات الموجودة في القوائم المالية عن النشاطات المتعلقة بالوحدة.

2.4- القابلية للقياس: يجب أن تكون البيانات التي تدرج في القوائم المالية قابلة للقياس، و معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع، و المتفق عليه مهنيا أن السمات و الخصائص القابلة للقياس بالنسبة لمختلف العناصر التي تشمل عليها القوائم المالية هي السمات و الخصائص المعبر عنها بالتكلفة التاريخية لهذه العناصر.

3.4- الموثوقية في المعلومات المالية: تتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تخلو من الأخطاء المادية أو التحيز و بالتالي يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها كونها تعبر بصدق عما تعنيه أو ما يتوقع منها أن تعنيه بدرجة معقولة.[1]

و تنطوي هذه الخاصية على خصائص فرعية:[2]

- التوافق بين القيمة المقاسة (التكلفة التاريخية أو الجارية) و الخصائص المراد قياسها للأصول.
- الموضوعية و الحيطة و البعد عن الانحياز لأي نوع من أنواع الاستخدام أو لأي مجموعة من المستخدمين.
- إمكانية التحقق و مراجعة النتائج المالية عند فحص نفس البيانات، الأدلة، أو السجلات.

4.4- القابلية للمقارنة: أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة و المتعلقة بفترات زمنية مختلفة و ذلك في ظل احترام استخدام نفس الإجراءات المحاسبية عبر الزمن (حسب مبدأ ثبات الطرق المحاسبية)، أو بين المعلومات المالية للمؤسسة و المؤسسات الأخرى من نفس القطاع في فترة زمنية محددة.[3]

5- مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يختلف تحليل و استخدام المعلومات المحاسبية و المالية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية:[4]

1.5- المعلومات الموجهة للاستخدام الخارجي: تخضع هذه المعلومات إلى قواعد تنظيمية ذات طبيعة محاسبية، و جبائية و توجه إلى:

---

1 ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 26.

2 أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 75.

3 ياسين أحمد العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

4 Eric Tort, Organisation et Management des systèmes comptables, Dunod Edition, paris, 2003, P5.

أ- المساهمون: يهتم هؤلاء بتقييم النتائج المحصلة و بالتطلعات الاقتصادية المتعلقة بالتطور و الفعالية و على وجه الخصوص المستثمرون، الذين يهتمون بالعائد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة.

ب- الإدارة الجبائية: تعتبر المعلومات المحاسبية كوسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للنتيجة التي حققتها المؤسسة وحساب الضريبة المرتبطة به.

ج- البنوك و المقرضون: تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة لمعرفة الوضعية الاقتصادية و المالية للمؤسسة و قدرتها على تسديد ديونها الحالية و الاستفادة من قروض جديدة.

د- الشركاء التجاريين: تشكل المعلومات القانونية إثبات على العمليات التي قامت بها المؤسسة، إلى جانب وضعيتها و درجة ائتمانها و قدرتها على تسديد ديونها.

2.5- المعلومات الداخلية الموجهة للاستخدام الداخلي: تساعد المعلومات المحاسبية المسيرين على:

أ- قياس الفعالية: يتم استغلال المعلومات الداخلية كأداة للتحليل و القيادة حسب أهداف التسيير، من خلال:

- مراقبة عملية لوحدات الإنتاج و مراكز الربح بهدف قياس مساهمات عمليات الإنتاج المختلفة.
- تقييم كفاءة إدارة المسؤولين عن العمليات.
- الاعتماد على الموازنات بهدف وضع التقديرات، تحليل الانحرافات و القيام بالأعمال التصحيحية.

ب- أداة مساعدة على اتخاذ القرار: تستخدم في إطار نظام المعلومات لإدارة الأعمال أو لإعداد لوحات القيادة و تتميز هذه المعلومات بخصائص مختلفة حسب درجة القرار (تشغيلي أو استراتيجي) الذي يتخذ بشأنها.

خلاصة المبحث الأول:

إن التطور التاريخي للمحاسبة كان نتيجة اهتمام الأفراد بها و توسع استخدامها من جهة، إلى جانب تبنيها لمفاهيم نظرية و تطبيقية أكسبتها موقعا متميزا خاصة تلك المتعلقة بجانب الإثبات القانوني، كذلك يعتبر خضوعها لنظرية النظم أمرا مهما أدى إلى انتقال مفهومها من تقنية كمية إلى نظام معلومات، فالهدف من المحاسبة هو جمع، و معالجة و عرض البيانات المالية للمؤسسة بهدف تقديم صورة موثوق فيها عن المركز المالي للمؤسسة، إن مصادر الأساسية لتدفق البيانات إلى نظام المعلومات المحاسبي هي الأنظمة الوظيفية الأخرى و التي سنتطرق إليها في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي و دورات العمليات (نظرة من جانب تدفق البيانات)

توطئة:

يحتل نظام المعلومات المحاسبي موقعا متميزا في المؤسسة نظرا لعلاقته المتشابكة مع مختلف الأنظمة الوظيفية الأخرى باعتبار مخرجات هذه الأخيرة تشكل مدخلاته الأساسية، و على هذا الأساس من المهم دراسة مختلف دورات العمليات لمعرفة مختلف المستندات و الوثائق التي تستخدم في المؤسسة و الإجراءات التي تتحكم في انتقالها بهدف ضمان تدفق بيانات ملائمة إلى هذا الأخير.

و سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم تدفق البيانات و العمليات المالية، دورة النفقات، دورة الإيرادات، دورة الإنتاج/المخزون.

أولا: مفهوم العمليات المالية و تدفق البيانات في المؤسسة

حتى تحقق المؤسسة أهدافها و تضمن بقاءها و إستمراريتها فإنها تقوم بممارسة العديد من الأنشطة تسمى في لغة المحاسبة بالعمليات المالية و هي عبارة عن مجموعة أحداث اقتصادية يمكن قياسها بشكل نقدي، و تعبر عن عملية مبادلة بين طرفين تنشأ هذه الأخيرة عندما تقوم المنشاة باتفاق أو عقد قانوني من أجل الحصول على عناصر الإنتاج أو لبيع السلع و الخدمات. كذلك تؤثر العمليات المالية على عناصر معادلة المحاسبة و تمثل مدخلات النظام المحاسبي.

1- تعريف تدفق البيانات:

"التدفق المنطقي للبيانات هو عرض و تصوير لمصادر البيانات و عمليات المعالجة التي تخضع لها، و الجهات التي ستوجه إليها نتائج المعالجة من دون التعرض إلى البناء المادي للنظام مثل وسائل التخزين، البرمجيات المستخدمة و التنظيم المادي للبيانات على وسائط التخزين"[1]

تسمح دراسة دورات العمليات و الأنشطة المختلفة التي تتكون منها بتمييز العديد من تدفقات المعلومات المهمة و المرتبطة كلها بنظام المعلومات المحاسبي، و نميز:[2]

أ- التدفقات القاعدية: نميز أربعة تدفقات رئيسية تغطي كل الدورة الاقتصادية للمؤسسة و هدفها تقديم معلومات تسمح بالحكم على حالة للمؤسسة و هي تدفقات المبيعات، تدفقات المشتريات، تدفقات الإنتاج، و تدفقات الموارد البشرية.

ب- تدفقات التسجيل و القياس: هدفها تسجيل، ملاحظة، و تصنيف مجموع الظواهر الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة و التي تقوم الأنظمة الفرعية بمسكها، و تتمثل في التدفقات المحاسبية و المالية.

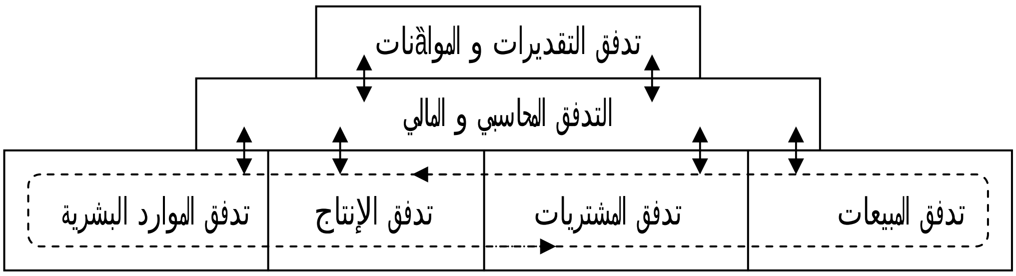
---

1 عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004م، ص 69.

2 HUGUES Angot, système d'information de l'entreprise, 4eme Edition, Edition DeBoek Université, Bruxelles, 2002, P20.

ج- تدفقات التقدير و الرقابة: تسمح هذه التدفقات باستباق و قياس فعالية المؤسسة و ذلك بمقارنة معلومات التقديرات و الموازنات و التي تم الحصول عليها بتصنع مسبق لطريقة عمل التدفقات الأخرى مع المعلومات المحصل عليها من الواقع العملي، و تتمثل في تدفقات التقديرات و الموازنات.

الشكل (2.1): هرم تدفق المعلومات



المصدر: Hugue Augot,Op Cit,P22

انتقال البيانات ←———

الدورة الاقتصادية ←------

2- تعريف دورات العمليات:

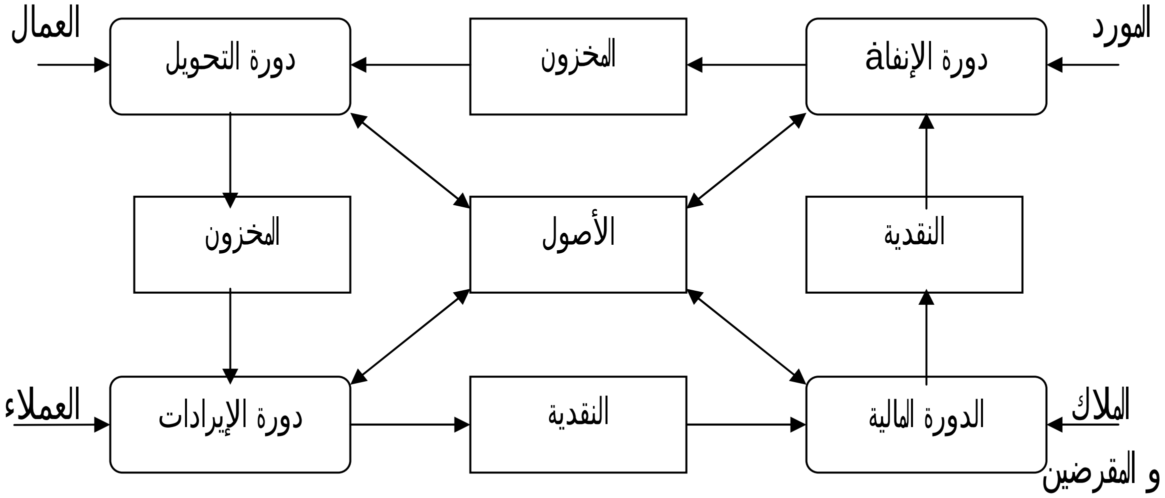
يتكون نظام المعلومات المحاسبي من عدة أنظمة فرعية تختص بتسجيل و معالجة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن الأنظمة الوظيفية الأخرى و التي يمكن تصنيفها إلى أربع دورات رئيسية:[1]

- **دورة النفقات**: تختص بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحيازة و نقل ملكية المواد و الخدمات و الأصول إلى الوحدة المحاسبية.
- **دورة الإيرادات**: تختص بتسجيل كل العمليات التي ينتج عنها عائد للمؤسسة كالعمليات مع العملاء.
- **دورة التحويل**: تختص بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لتحويل المشتريات من المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع قابلة للبيع.
- **الدورة المالية**:تختص بتسجيل معظم العمليات مع الملاك و المقرضين.

[1] سيد عبد المقصود ديبان و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002م، ص 204.

و تظهر العلاقة بين هذه الدورات حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1): دورات العمليات المحاسبية



المصدر: سيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 204.

3- أهمية دراسة دورات العمليات:

تساعد دراسة دورات العمليات المحاسبية في التعرف على طبيعة النظم التطبيقية الفرعية المكونة لها و تسمح بتحديد:[1]

- الطبيعة المستمرة للأعمال في المؤسسة و الدورة المحاسبية.
- كيفية تحقق الأحداث الاقتصادية و كيفية تأثيرها و تسجيلها فهي تساعد على تحقيق إجراءات و قياسات الرقابة الداخلية مما يساعد على تقييم الأداء في مختلف الأنشطة.
- طبيعة النظم الفرعية المكونة لهذه النظم.
- مما أن الدورة المحاسبية تقوم بعكس الأحداث الاقتصادية و تسجيلها في اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ و حسابات الأرصدة و المركز المالي فان تحليل العمليات المحاسبية انطلاقا من تلك الدورات تساعد على فهمها و مراجعتها و التحقق منها.

و أخيرا إن نظام المعلومات المحاسبي يتعامل مع العديد من الأحداث و العمليات و المستندات و يقوم بالتعرف عليها و تسجيلها في سياقها الملائم و معالجتها و التقرير عنها و منه تقدم دراسة دورات العمليات المحاسبية و النظم التطبيقية المكونة لها إطارا ملائما لدراسة وسائل معالجة و تشغيل تلك الأحداث و سبل التقرير عنها مما يسهل من فهم نظم المعلومات المحاسبية.

[1] سيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص229.

ثانيا: دورة النفقات

تشمل دورة النفقات كل الأنشطة و العمليات المتعلقة بتأمين مستلزمات المنظمة من مواد و عمالة و تجهيزات و تسديد الالتزامات و تتضمن نظام المشتريات، نظام الموارد البشرية، نظام المدفوعات النقدية، و نظام الأصول.[1]

و تؤثر هذه النظم محاسبيا على أربعة حسابات عامة هي حسابات النقدية، حسابات المخزون، حسابات الموردين أو المستحقات للغير، و حسابات الأصول و المصروفات.[2]

1- نظام المشتريات:

1.1- تعريف نظام المشتريات:

تشمل هذه الدورة على جميع الإجراءات و المهام المتبعة من أجل معالجة بيانات عمليات شراء المواد الخام أو السلع التامة الصنع أو الخدمات وتبدأ هذه الدورة من طلب الشراء الذي يبين الحاجة، ثم أمر الشراء الموجه للمورد من قسم المشتريات، إلى استلام الطلبية من قسم الاستلام بعد التوثيق اللازم للسلع المستلمة، و تحديث سجلات المخازن واستلام فاتورة الشراء من المورد و تسديدها و تحديث حسابات المورد في قسم الذمم الدائنة و أخيرا ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام.[3]

2.1- أهم المستندات المستخدمة:[4]

أ- طلب الشراء : هو وثيقة تعد من طرف الإدارة أو القسم الذي يحتاج إلى المواد و يحدد فيه نوع المادة و مواصفاتها و كمياتها و تاريخ الحاجة إليها.

ب- أمر الشراء : يعده قسم الشراء استنادا إلى طلب الشراء و يتضمن البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد، الأسعار، و الشخص المكلف بعملية الشراء.

ج- تقرير الاستلام: تعده لجنة الاستلام أو أمين المخزن و يتم فيه إثبات تطابق الأصناف المطلوبة مع ما تم استلامه.

د- مذكرة الإدخال إلى المخازن: يعدها أمين المخزن و تعتبر بمثابة إثبات على أن السلع المستلمة من طرف لجنة الاستلام قد تم إدخالها إلى المخازن.

---

1 عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 184.

2 سيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 206.

3 محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الوائل للنشر، عمان، الأردن، 2000م، ص 119.

4 عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 185.

3.1- إجراءات نظام المشتريات و مهامه:[1]

- يستلم قسم المشتريات طلب الشراء و يقوم على أساسه بإعداد أمر الشراء، و إرساله إلى المورد، قسم الاستلام، حساب الموردين، و قسم رقابة المخزون.
- و بمجرد استلام البضاعة يقوم قسم الاستلام بفحص تطابقها مع ما هو مدون على أمر الشراء و يحرر على اثر ذلك تقرير الاستلام و يرسل نسخة منه إلى قسم المخازن و إلى قسم المشتريات.
- تتلقى المخازن تقرير الاستلام و البضائع، و بعد التأكد من تطابقها يحرر أمين المخزن مذكرة الإدخال إلى المخازن و يقوم بتحديث بطاقات الصنف.
- يستلم قسم المشتريات فاتورة المورد مقابل ما تم شحنه و استلامه من سلع و يرسلها إلى قسم الذمم الدائنة لتسديدها.
- تسجل العملية في حساب المورد في دفتر الأستاذ المساعد للدائنين بعد المقارنة بين أمر الشراء، تقرير الاستلام و فاتورة المورد و مذكرة الإدخال إلى المخازن للتأكد من عدم حدوث أي خطا و يتم إعداد مجموع رقابي في نهاية اليوم بالمبالغ المرحلة إلى حسابات الموردين يرحل إلى حسابات الأستاذ العام.
- كما يقوم قسم الحسابات الدائنة بإعداد إذن شراء يرسل إلى محاسبة المدفوعات مرفقا بكافة المستندات الخاصة بالعملية ليتم تسديد المورد.
- قبل التسجيل في الأستاذ العام تتم المقارنة بين سند القيد الوارد في قسم المشتريات مع المجموع الرقابي بالمبالغ المرحلة إلى الحسابات الدائنة للتأكد من أن كل عمليات الشراء قد تم ترحيلها إلى حسابات الموردين. كما تتم المقارنة بين سند القيد و المجموع الرقابي بالقيم المرحلة إلى حسابات المادة في مراقبة المخزون للتأكد من أن كل المشتريات سجلت في حسابات المخزون، ثم ترحل إلى الحسابات ذات العلاقة مع دفتر الأستاذ.
- و أخيرا يتم إعداد التقارير الرقابية عن نشاطات دورة المشتريات مثل تقرير تدفق النقد الخارج مقابل السلع، تقارير عن إدارة الموارد في توفير السلع بالمواصفات المناسبة و أرصدة السلع في المخازن و الأرصدة المستحقة لصالح الموردين.

2- نظام الأجور:

1.1- تعريف نظام الأجور:

تشمل هذه الدورة كل الإجراءات و المهام المتعلقة بمعالجة كل المعلومات المتعلقة بشؤون الأفراد و نفقات أجورهم و رواتبهم المستحقة مقابل العمل المقدم للمؤسسة، و تتضمن هذه الدورة معالجة معقدة للبيانات و تتشابك فيها الأقسام نظرا لكون الأجور عاملا مشتركا فيما بينها، و ينتج عنها العديد من التقارير الضرورية

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

حول الدفعات النقدية للموظفين و العمال و رواتبهم المستحقة، بالإضافة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة حول مهارات الموظفين و العمال في المؤسسة.[1]

2.2- أهم المستندات المستخدمة:

أ - بطاقة الزمن: مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل و الوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم و عدد الساعات التي عملها.

ب - بطاقة وقت الشغل: مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن، و يتم استخدام هذا الشكل عندما يقوم العامل بالقيام بأعمال مختلفة أو بالعمل في إدارات مختلفة.

ج - ملخص تقرير الأجر: مستند يتم استخراجه من الحاسب الآلي و يتم فيه تلخيص الأجر حسب الفترة الزمنية.

د - يومية الأجور: دفتر اليومية يتم فيه تسجيل الأجور و يتم عادة توضيح كل من إجمالي الأجر، المبالغ المحتجزة و صافي الأجرة.

ه- كشف الأجور: هي وثيقة تلخص الأجر الشهري للعامل.

3.2- إجراءات نظام الأجور و مهامه:[2]

- يقوم قسم الأجور بحساب صافي الأجرة و الراتب على أساس التعليمات المتعلقة بالأجور و الرواتب من ساعات العمل، الأجور القاعدية، العلاوات و التخفيضات من الدفعات الإجمالية و التي يتلقاها من قسم الموارد البشرية، إضافة إلى تقارير الدوام الفعلي للعمال و الموظفين و الذي يحدد عدد ساعات العمل أو الوحدات المنتجة كمعيار لحساب الأجور.

- يرسل قسم الأجور تقريرا لقسم الذمم الدائنة حول إجمالي الأجور و الرواتب مطروحا منه التخفيضات و مضافا إليها العلاوات لتحديد صافي الأجور و الرواتب ليستخدم كأساس لإعداد سند قيد الأجور المستحقة.

- يقوم قسم الأجور المستحقة بإعداد تقرير يحدد فيه الراتب و الأجر الصافي و ترسل إلى قسم الصندوق لتوقيعها و مراجعتها قبل توقيعها على الموظفين و العمال.

- يقوم قسم الذمم المالية بإرسال نسخة من سند القيد إلى قسم الصندوق للتأكد من أن الأجور و الرواتب المستحقة في هذا السند مطابقة للأجور المطلوب دفعها مع واقع التقرير المستلم من قسم الأجور. و يقوم قسم الصندوق بإعداد الشيكات و تقديمها للموظفين و العمال أو تحويل المبالغ المستحقة إلى الحسابات الجارية في البنك.

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص125.
[2] محمد يوسف الحفناوي، نفس المرجع السابق، ص 127.

- ترسل نسخة من سند القيد للأستاذ العام في قسم المحاسبة ليرحل القيد في الأستاذ العام و الذي يجب أن يتطابق مع سند القيد الإجمالي للأجور المستلم من قسم الذمم الدائنة مع سند القيد التفصيلي للأجور و الرواتب المستلم من قسم الصندوق.

- يتم ترحيل قيد الأجور إلى الأستاذ العام و ذلك بتسجيل سند القيد الإجمالي للأجور المستحقة من قسم الذمم الدائنة بإثبات المصاريف المتعلقة بالأجور كديون مستحقة الدفع و عندما يرد سند القيد التفصيلي للأجور و الرواتب و يتم التأكد من تطابق المبلغ الإجمالي مع المبالغ التفصيلية يسجل تسديد الأجور المستحقة.

3- نظام المدفوعات النقدية:

1.3- تعريف:

هي الدورة المعنية بكل ما يتعلق بدفع و سحب و تسجيل النقدية المدفوعة للغير من طرف المؤسسة.[1] و تكمن أهمية هذه الدورة في تقديم معلومات تساهم في العديد من القرارات الإدارية، مثل:

- التسديد في الوقت المناسب من أجل الاستفادة من الخصم أو عدم ترتب غرامات مالية على المؤسسة.
- معرفة وضع السيولة في المؤسسة لاتخاذ القرارات التمويلية.
- المساهمة في وضع الموازنات النقدية.
- الرقابة على عملية سداد الالتزامات و المدفوعات النقدية.

2.3- أهم المستندات المستخدمة:[2]

أ- يومية المدفوعات النقدية: تسجل فيها أوامر الصرف بعد التحقق من عملية الدفع.

ب- سجل تسليم الشيكات: تسجل فيه المعلومات الخاصة بالشيكات الصادرة و تشمل التاريخ، رقم الشيك، الجهة المستلمة، و توقيع الجهة المستلمة.

ج- أمر الصرف: وثيقة تعد لتسديد الدائنين بعد مراجعة كل المستندات المتعلقة بنفقة معنية مثل عملية الشراء (طلب الشراء، أمر الشراء، الفاتورة، تقرير الاستلام) و يتم بناءا على ذلك إعداد أمر الصرف و المصادقة على عملية الدفع.

د- سجل أوامر الصرف: هو سجل خاص بتسجيل أوامر الصرف حسب تاريخ صدورها.

3.3- إجراءات نظام المدفوعات و مهامه:[3]

- يقوم قسم المدفوعات بإعداد أمر الصرف بعد تسلم وثائق إثبات المصاريف من الحسابات الدائنة و ذلك بعد مراجعتها و تدقيق صحتها.

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 139.
[2] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 194.
[3] عبد الرزاق محمد قاسم، نفس المرجع السابق، ص 195.

- تصنيف أوامر الصرف في ملف خاص حسب تاريخ الاستحقاق، ثم ترحل إلى سجل أوامر الصرف و يتم حساب و تسجيل مجموع أوامر الصرف المرحلة و أمر الدفع بالقيمة الإجمالية لأوامر الصرف المستحقة.

- يتم بعد ذلك إعداد الشيك بعد مراجعة أوامر الصرف و المستندات ثم يوقع و يتم تصنيف و إلغاء أمر الصرف حسب رقمه في الملف، و يتم تسجيل أمر الصرف في يومية المدفوعات النقدية ثم ترسل نسخة منها إلى دفتر الأستاذ العام.

- يسلم الشيك إلى الجهة المستفيدة و تسجل هذه العملية في سجل تسليم الشيكات و ترسل نسخة من أمر الصرف المدفوع إلى الحسابات الدائنة لترحل إلى حسابات المورد.

- إعداد مجموع رقابي بالمبالغ المرحلة إلى حسابات الموردين و ترسل نسخة منه إلى دفتر الأستاذ العام.

- يتم إرسال أمر الصرف و المجموع الرقابي إلى يومية المدفوعات أما سند قيد اليومية فيتم إرساله إلى الأستاذ العام كما يتم إعداد كشف توزيع يرسل إلى أستاذ مساعد المصاريف.

- يتم ترحيل كشف توزيع النقدية إلى حسابات المصاريف أو إلى حسابات المخزون حسب نوع العملية، و يتم إعداد ملخص بالتوزيعات و تتم مطابقته مع كشف التوزيع و الاحتفاظ بهما و يتم إرسال نسخة من ملخص التوزيعات إلى الأستاذ العام.

- يتم استلام ملخص التوزيعات من أستاذ مساعد المصاريف كما يتم استلام سند قيد المصاريف من أمين الصندوق و المجموع الرقابي من محاسبة المدفوعات النقدية و المطابقة فيما بينها و ترحل المجاميع إلى الأستاذ العام و تحفظ بهما حسب التاريخ.

4- نظام الاستثمارات:

1.4- تعريف نظام الاستثمارات:[1]

تشمل هذه الدورة على جميع الإجراءات و المهام المتبعة من أجل معالجة بيانات عمليات حيازة أو صناعة الاستثمارات لتستخدمها المؤسسة لمدة طويلة تتعدى السنة.

وتبدأ هذه الدورة من طلب الشراء الذي يبين الحاجة، ثم أمر الشراء الموجه للمورد من قسم المشتريات، إلى استلام الطلبية من قسم الاستلام بعد التوثيق اللازم للسلع المستلمة، و تحديث سجلات المخازن واستلام فاتورة الشراء من المورد و تسديدها و تحديث حسابات المورد في قسم الذمم الدائنة و أخيرا ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام.

تخضع الاستثمارات إلى الجرد المادي في نهاية كل دورة، كمية و قيمة، كما أن لكل استثمار بطاقة جرد و ملف يتضمن كل المعلومات اللازمة و ينقح بصفة منتظمة أي يبقى ساري المفعول دائما و في كل وقت.

تقيم الاستثمارات و تسجل بالقيمة الصافية للحصول عليها في حالة شرائها أو بتكلفة صنعها في حالة إنتاجها من طرف المؤسسة لنفسها.

---

[1] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 155.

2.4- أهم المستندات المستخدمة:

أ- طلب الشراء : هو وثيقة تعد من طرف الإدارة و يحدد فيه نوع الاستثمار و مواصفاته و كميته و تاريخ الحاجة إليها.

ب- أمر الشراء : يعده قسم الشراء استنادا إلى طلب الشراء و يتضمن البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد، الأسعار، و الشخص المكلف بعملية الشراء.

ج- تقرير الاستلام: تعده لجنة الاستلام أو أمين المخزن و يتم فيه إثبات تطابق الأصناف المطلوبة مع ما تم استلامه.

د- مذكرة الإدخال إلى المخازن: يعدها أمين المخزن و تعتبر بمثابة إثبات على أن السلع المستلمة من طرف لجنة الاستلام قد تم إدخالها إلى المخازن.

و- بطاقة الاستثمار: هي بطاقة تعريف الاستثمار تتضمن تاريخ شرائه، تكلفة شرائه، اسم المورد، مدة التأمين، و أقساط الإهتلاك السنوية.

ي- ملف الاستثمار: هو عبارة عن ملف يتكون من بطاقات الاستثمار التي تتعلق بنوع واحد من الاستثمارات.

3.4- إجراءات نظام الاستثمارات و مهامه:[1]

- يقوم قسم المشتريات باستلام طلب الشراء و يقوم على أساسه بالقيام بالمناقصات لاقتناء الاستثمار.

- يستلم قسم المشتريات عروض الموردين و يقوم باختيار العرض المناسب و يقوم على أساسه بإعداد أمر الشراء و إرساله إلى المورد، قسم الاستلام، حساب الموردين، و قسم رقابة المخزون.

- و بمجرد استلام الاستثمار يقوم قسم الاستلام بفحص تطابقه مع ما هو مدون على أمر الشراء و يحرر على اثر ذلك تقرير الاستلام و يرسل نسخة منه إلى قسم المخازن و إلى قسم المشتريات.

- تتلقى المخازن تقرير الاستلام و الاستثمار و بعد التأكد من تطابقها يحرر أمين المخزن مذكرة الإدخال إلى المخازن و يقوم بإنشاء بطاقات الاستثمار.

- يستلم قسم المشتريات فاتورة المورد مقابل ما تم شحنه و استلامه من قسم الشحن و يرسلها إلى قسم الذمم الدائنة لتسديدها.

- تسجل العملية في حساب المورد في دفتر الأستاذ المساعد للدائنين بعد المقارنة بين أمر الشراء، تقرير الاستلام و فاتورة المورد و مذكرة الإدخال إلى المخازن للتأكد من عدم حدوث أي خطا و يتم إعداد مجموع رقابي في نهاية اليوم بالمبالغ المرحلة إلى حسابات الموردين يرحل إلى حسابات الأستاذ العام.

- كما يقوم قسم الحسابات الدائنة بإعداد إذن شراء يرسل إلى محاسبة المدفوعات مرفقا بكافة المستندات الخاصة بالعملية ليتم تسديد المورد.

---

[1] محمد يوسف الحفناوي، نفس المرجع السابق، ص 121.

- قبل التسجيل في الأستاذ العام تتم المقارنة بين سند القيد الوارد في قسم المشتريات مع مجموع الرقابة بالمبالغ المرحلة إلى الحسابات الدائنة للتأكد من أن كل عمليات الشراء قد تم ترحيلها إلى حسابات الموردين. كما تتم المقارنة بين سند القيد و مجموع الرقابة بالقيم المرحلة إلى حسابات الاستثمار في مراقبة المخزون، للتأكد من أن كل المشتريات سجلت في حسابات المخزون ثم ترحل إلى الحسابات ذات العلاقة مع دفتر الأستاذ.

ثالثا: دورة الإيرادات

تشمل هذه الدورة على الفعاليات و الأنشطة المرتبطة ببيع السلع و الخدمات إلى العملاء و تحصيل النقدية، بالإضافة إلى إجراءات معالجة البيانات اللازمة لانجاز هذه العمليات و إثباتها، و تتكون من دورة المبيعات، و دورة المقبوضات النقدية.

1- نظام المبيعات:[1]

1.1- تعريف :

إن عمليات البيع هي العمليات الأكثر تكرارا من بين العمليات التي تحدث في المؤسسة و هي المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة لها، و يشمل نظام المبيعات على مجموعة من الفعاليات و الأنشطة و عمليات معالجة البيانات المرتبطة بتزويد العملاء بالبضائع و الخدمات.

2.1- أهم المستندات المستخدمة:

أ- أمر البيع: هو مستند يتم إعداده من طرف قسم المبيعات حسب الطلبيات الواردة من العملاء و يتضمن بيانات عن العميل و بيانات عن مواصفات و كميات السلع المطلوبة و الأسعار المتفق عليها و تاريخ الشحن.

ب- مذكرة الإخراج من المخازن: هي مستند يعده أمين المخزن عند تسليمه البضاعة إلى قسم الشحن و يتضمن الكميات المستلمة و رقم أمر البيع الذي تم التسليم بموجبه، و يوقع قسم الشحن على هذا المستند كإثبات منه باستلام السلع.

ج- الفاتورة: هي مستند أساسي لإثبات عملية البيع و تحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية و الهامة في عملية التسجيل المحاسبي خاصة بالعميل و المؤسسة إلى جانب معلومات عن مواصفات السلع، كمياتها و أسعارها.

د- وثيقة الشحن: هي مستند يحتوي على رقمه، و اسم و عنوان العميل و بيان الأصناف المرسلة و كمياتها و اسم المسؤول عن عملية الشحن، و هو يثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل.

3.1- إجراءات و مهام نظام المبيعات:

- بعد استلام طلبيات العملاء يقوم قسم المبيعات بإعداد أمر البيع و يرسل نسخا منه إلى قسم الائتمان للتأكد من الحالة الائتمانية للعميل و إلى قسم المخازن للتأكد من توفر البضاعة المطلوبة.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 213.

- يقوم قسم الائتمان بفحص الوضع المالي للعميل و ذلك بمقارنة مبلغ أمر البيع مع الحد الأعلى للائتمان الممنوح للعميل، و يتأكد من أن المبلغ الإجمالي لأمر البيع لا يتجاوز الصلاحيات العامة أو الخاصة الممنوحة للمدير.

- أما بالنسبة للعملاء الجدد فيجب دراسة و ضعهم الائتماني و الاتفاق على شروط السداد، و في حالة الموافقة على منح الائتمان ترسل نسخة من أمر البيع مصادق عليها إلى قسم المبيعات و نسخة إلى قسم الفوترة و يعتبر أمر البيع مفتوحا حتى وصول وثيقة الشحن من قسم الشحن.

- يقوم المخزن بعد تلقيه نسخة من أمر البيع بإرسال البضاعة إلى قسم الشحن و التغليف و يرسل الكميات المدونة على مذكرة الإخراج التي يوقع قسم الشحن عليها كإثبات على استلامه البضاعة، ثم ترسل نسخة من مذكرة الإخراج إلى قسم الفوترة و قسم مراقبة المخزون و قسم الحسابات المدينة، و منه تحديث سجلات المخزون بموجب السلع التي تم إرسالها.

- يرسل قسم المبيعات نسخة من أمر البيع إلى قسم الشحن و التغليف و يقوم هذا الأخير بمطابقتها مع مذكرة الإخراج من المخزن و يقوم بإعداد وثيقة الشحن و هي وثيقة يتم بموجبها إثبات انتقال المسؤولية من قسم الشحن إلى قسم النقل و ترسل نسخة منها إلى قسم الفوترة و قسم الحسابات المدينة.

- يقوم قسم الفوترة بإعداد الفاتورة بعد مقارنة أمر البيع ووثيقة الشحن و مذكرة الإخراج من المخزن، التي تتضمن كمية قيمة البضاعة المشحونة بالإضافة إلى مصاريف أخرى كمصاريف النقل. و يتم إرسال نسخة من الفاتورة إلى العميل و تسجل في يومية المبيعات الآجلة و ترسل نسخة إلى الحسابات المدينة، و يتم إعداد سند قيد إجمالي يرسل إلى الأستاذ العام ليتم ترحيله إلى حساب المدينين الإجمالي.

- يقوم قسم مراقبة المخزون بترحيل مذكرة الإنتاج إلى بطاقات الصنف، و في نهاية الفترة يقوم بإعداد كشف لحركة المخزون من واقع بطاقة الحساب و يرسله إلى قسم الأستاذ العام.

- يتم ترحيل حسابات العملاء المدينة إلى أستاذ مساعد المدينين لتسجيل و تحديث المعلومات المالية التي تنشأ من علاقات العميل مع المؤسسة كما يقوم بإرسال كشف حساب دوري للعميل و إعداد مجموع رقابي بالفواتير المرحلة إلى حسابات المدينين من واقع بطاقات الحسابات و يرسل المجموع الرقابي إلى قسم الأستاذ العام.

- يقوم قسم الأستاذ العام بالمقارنة بين سند القيد الوارد من قسم الفوترة و يثبت المجموع الرقابي بالمبالغ المرحلة إلى حساب المدينين ثم يقارن بين سند القيد و كشف حركة المخزون و بعد المطابقة بين هذه المستندات يقوم بترحيلها إلى الحسابات ذات العلاقة في دفتر الأستاذ.

2- نظام المقبوضات النقدية:

2.1- تعريف نظام المقبوضات النقدية:

هي الدورة المعنية بكل ما يتعلق من قبض و إيداع و تسجيل النقدية المقبوضة من الغير لصالح المؤسسة، و تبدأ إجراءات هذه الدورة من استلام و تسجيل النقدية و من ثم إيداعها في البنك بعد الاحتفاظ بأدلة منها في الصندوق ثم الترحيل إلى حسابات العملاء في قسم الذمم المدينة لتخفيض أرصدتهم بالمتحصلات منهم. و بعدها أخيرا الترحيل إلى الأستاذ العام لمجموع المحصلات النقدية من واقع سند القيد المعد من قسم الصندوق في المؤسسة.[1]

2.2- أهم المستندات المستخدمة:[2]

و تتعلق بالمستندات التي تثبت عملية استلام النقدية.

أ- الشيكات المرسلة للمنظمة: يعتبر الشيك من أهم وسائل التسديد و يحرره العميل لصالح المؤسسة و يودعه في قسم المقبوضات النقدية.

ب- إيصالات الدفع: تثبت قيام العميل بدفع المبالغ المدينة مباشرة في الصندوق أو في حساب البنك الخاص بالمؤسسة.

ج- قسيمة استلام النقدية: سواء قام العميل بدفع المبالغ المدينة مباشرة في صندوق المقبوضات أو في الحساب البنكي للمؤسسة فإنه يتحصل على قسيمة تثبت استلام النقدية، إلى جانب كشف دوري تظهر فيه المدفوعات النقدية.

د- يومية المقبوضات النقدية: تستخدم لتسجيل كافة المقبوضات بغض النظر عن مصدرها.

و- قسيمة إيداع النقدية: هي وثيقة تثبت إيداع الشيكات و المبالغ المستلمة من طرف المؤسسة إلى البنك و يصادق عليها موظف البنك لإثبات صحة العملية.

3.2- إجراءات نظام المقبوضات النقدية و مهامه:[3]

- يتم تحصيل و تسجيل النقدية المستلمة سواء نقدا مباشرة من العميل في سجل التحصيلات النقدية في قسم الصندوق، و يتم إرسال نسخة إلى قسم الأستاذ العام أو بتحصيل شيكات مرفقة بجداول الإرسال الواردة من العملاء عن طريق البريد، و يتم إعداد قائمة مستقلة بجداول الإرسال و الشيكات يوميا و ترسل هذه الأخيرة إلى قسم المقبوضات النقدية.
- يقوم أمين صندوق المقبوضات النقدية باستلام الشيكات من الديوان و إعداد كشف المقبوضات النقدية و في نهاية اليوم يقوم بإعداد قسيمة إيداع للنقدية و الشيكات المستلمة من العملاء و يودعها في البنك و يصادق

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 159.

[2] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

[3] محمد يوسف الحفناوي، نفس المرجع السابق، ص 140-141.

موظف البنك على قسيمة الإيداع لإثبات استلام النقدية و الشيكات و ترسل نسخة إلى قسم الأستاذ العام و يحتفظ أمين الصندوق بنسخة و يتم إرسال نسخة إلى المراجع الداخلي.

- يتم تحديث الحسابات المدينة بالترحيل من واقع ملخص الشيكات الواردة إلى الحسابات الشخصية للعملاء من أجل تخفيض أرصدة المدينين بقيمة المبالغ المسددة منهم، و يتم ترحيل مجموع الرقابة للمبالغ المرحلة في حساب المدينين إلى الأستاذ العام.

- يقوم الأستاذ العام بمقارنة سند القيد الوارد من صندوق المقبوضات النقدية مع مجموع الرقابة المعد من قبل قسم الحسابات المدينة و الذي يبين مجموع ما رحل إلى حسابات العملاء مقابل تسديداتهم فيما يخص عمليات البيع لأجل.

- أما في حالة المبيعات النقدية فتتم المقارنة بين سند القيد المستلم من قسم المبيعات مع كشف مجموع الرقابة المستلم من قسم الصندوق.

- ثم يتم المطابقة بين سند قيد المقبوضات النقدية الصادرة عن صندوق المقبوضات و قسيمة الإيداعات الصادرة من البنك للتأكد من أن كل المبالغ النقدية المسجلة في سند القيد قد أودعت في الحساب البنكي للمؤسسة.

- و أخيرا ترحل المبالغ المستلمة إلى حساب الأستاذ العام ثم يتم تصنيف مجموع الرقابة و سند القيد في ملف خاص حسب التاريخ.

رابعا: نظام الإنتاج/ المخزونات:[1]

1- تعريف:

تغطي دورة الإنتاج كل النشاطات التي تهدف إلى و ضع في متناول دورة المبيعات سلع و/أو خدمات منتجة من طرف المؤسسة انطلاقا من سلع و خدمات قاعدية و لازمة لعملية الإنتاج توفرها دورة الشراء و ذلك في إطار متناسق يحقق التوازن بين عمليات البيع، الشراء، الإنتاج.

تختص دورة الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لتحويل المادة الخام بإجراء عملية صناعية عليها لتحويلها إلى منتجات تامة الصنع، يتم نقل حياتها بعد ذلك من خلال دورة الإيرادات من الوحدة المحاسبية إلى العملاء عن طريق البيع، و بالتالي تختص هذه الدورة بتسجيل كافة ما يتم إجراؤه من عمليات تحويل المواد الخام باستخدام العمالة الفنية الملائمة في ظل بيئة التصنيع المناسبة حتى يتم تصنيع المنتجات المقررة و تحويلها إلى المخازن. كما أن هناك علاقة وطيدة بين دورة الإنتاج و دورة الأجور على مستوى العمال و الأفراد المتدخلين في الورشات.

2- أهم المستندات المستخدمة:

أ- أمر الإنتاج: هو مستند يمنح السلطة إلى قسم الإنتاج لصناعة المنتجات الواردة في أمر الإنتاج.

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 253.

ب- قائمة المواد الأولية: هي عبارة عن جدول يحدد كمية المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج.

ج- قائمة العمليات: هي عبارة عن قائمة تحدد كافة المراحل التي يمر منها المنتج و الوقت اللازم لتنفيذ كل مرحلة و يستخدم لتحديد متطلبات العمالة و الآلات اللازمة لتصنيع المنتج.

د- جدول الإنتاج الرئيسي: هو جدول يحدد الوحدات التي يجب إنتاجها من كل منتج ضمن فترة الخطة و المواعيد الزمنية لإنتاجها.

ه- طلب المواد: هو مستند يسمح بحركة المواد الأولية من المخزن إلى موقع الورشات.

3- إجراءات نظام الإنتاج و مهامه:

-يتلقى قسم الإنتاج أمر الإنتاج من قسم المبيعات بهدف تلبية طلبية العميل، أو من قسم المخازن في حالة تدني مستوى السلع التامة الصنع، و يقوم المسؤولون في قسم الإنتاج بتصميم المنتج و ذلك بتحديد المواصفات الكمية و الفنية للمنتج مع مراعاة رغبات المستهلك من جودة و نوعية مع التحكم في تكاليف الإنتاج في نفس الوقت.

- و هو ما يستلزم إعداد قائمة بالمواد الأولية التي تحتاج إليها الوحدة الواحدة من المنتج التام و قائمة العمليات التي تضمن كافة المراحل التي يمر بها المنتج و الوقت اللازم لتنفيذ كل مرحلة و يستخدم لتحديد متطلبات العمالة و الآلات اللازمة لتصنيع المنتج.

- يتم بعد ذلك تخطيط الإنتاج و الجدولة الزمنية بهدف إعداد خطة إنتاج فعالة و كافية لملاءمة الطلبات الحالية و الطلب المتوقع على المدى القصير دون نشوء أي مخزون زائد من البضاعة تامة الصنع، و يجب تحديد الاختلاف بين الإنتاج بناءا على طلبات العملاء و الإنتاج للتخزين.

- ثم يتم إعداد جدول الإنتاج الرئيسي من اجل وضع برنامج مفصل يقوم بتحديد الإنتاج اليومي و يستخدم لتحديد فيما إذا كانت هناك أية حاجة لشراء مواد أولية من أجل تحديد المتطلبات الفورية من المواد اللازمة لتحقيق أهداف البرنامج.

- تتم بعد ذلك عملية التصنيع الفعلي للمنتجات تحت إشراف مهندسي الإنتاج و ذلك بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي إما بطريقة إنتاج يدوية أو آلية مع مراعاة خطة و جدول الإنتاج، إلى جانب ذلك يتم إعداد بطاقة عمل يومية تتضمن رقم أمر الإنتاج، ورقم واسم العامل الذي يقوم بعملية الإنتاج و مدة و كمية الإنتاج (عد ساعات العمل) و يعد تقريرا عن العمالة و يرسله إلى قسم الأجور لحساب مستحقات العمال.

- بعد الانتهاء من عملية التصنيع يتم نقل المنتجات التامة الصنع و الجاهزة للبيع إلى المخازن و يصادق أمين المخزن على بطاقة الإنتاج النهائي بما يثبت استلام المنتجات و يتم تحديث تسجيلاتها و إضافة كمية المواد المستلمة إلى كمية المواد التامة الصنع الموجودة في المخازن.

- يقوم قسم محاسبة التكاليف بتجميع مختلف البيانات عن أنواع التكاليف المباشرة (مواد أولية، يد عاملة) و غير المباشرة (يد عاملة، اهتلاكات...) و يتم توزيعها على الوحدات التنظيمية و المنتجات و ذلك بهدف :

- تقديم المعلومات لتخطيط و توجيه و تقييم أداء عمليات الإنتاج.

- تقدم بيانات عن التكاليف الدقيقة حول المنتجات لاستخدامها في التسعير و قرارات مزيج المنتجات.
- تقدم معلومات لاستخدامها في تقدير المخزون و حساب قيمة تكلفة البضائع المباعة و التي تظهر في القوائم المالية للشركة.[1]

يقوم قسم محاسبة التكاليف بإعداد مستند قيد اليومية الذي يعكس تكلفة الإنتاج من أجل تحديث نظام المعلومات المحاسبي بقيود يومية الإنتاج.

- ترحل قيود يومية الإنتاج إلى الأستاذ العام و التي سجلت في اليومية العامة من واقع سند القيد المعد قبل محاسبة التكاليف و تحد المواد المباشرة و قيود تكلفة الأجور المباشرة، قيود التكاليف الصناعية غير المباشرة، و قيود إقفال تكلفة الإنتاج تحت التشغيل.

خلاصة المبحث الثاني:

إن عمل نظام المعلومات المحاسبي يرتكز على البيانات التي يستقبلها من الأنظمة الوظيفية الأخرى و من المهم المعرفة التامة بتدفقات البيانات و الوثائق التي تبررها و مصادرها و قنوات انتقالها و الإجراءات التي تتحكم فيها للتحقق من مدى مصداقيتها و دقتها قبل إدخالها إلى نظام المعلومات المحاسبي و معالجتها و ذلك باتباع تنظيم محاسبي و إجراءات متعارف عليها بهدف إعداد المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية و هو ما سنتطرق إليه في المبحث الثالث.

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 253.

المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي و معالجة البيانات.

تمهيد:

يستقبل نظام المعلومات المحاسبي كما هائلا من البيانات الناتجة عن العمليات المالية للمؤسسة، و يقوم بتسجيل هذه العمليات بصورة منتظمة و معالجتها خلال فترة زمنية معينة (السنة المالية) بهدف استخلاص النتائج التي تعبر عن نتيجة الأعمال و المركز المالي للمؤسسة، و يتم ذلك وفق مراحل تسمى التنظيم المحاسبي، ويسمح التنظيم المحاسبي الجيد بالحصول على نظام معلومات محاسبي فعال و توفير المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة بهدف اتخاذ القرارات.

أولا: التنظيم المحاسبي (الدورة المحاسبية)

1- تعريف:

"التنظيم المحاسبي هو الخطوات أو المراحل التي تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها و تسجيلها و حتى استخلاص النتائج النهائية، و تساوي مدة الدورة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة الميلادية".[1]

و ينص المخطط الوطني المحاسبي على أن المحاسبة يجب أن تكون منظمة بطريقة تسمح بالكتابة الكاملة، التسجيل التاريخي، الاحتفاظ بالبيانات الأساسية، توفير المعلومات الأولية، و إعداد التقارير المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب و مراقبة دقة البيانات و إجراءات المعالجة. كذلك يتحقق التنظيم المحاسبي في المؤسسة بتبني مخطط حسابات و باختيار الوثائق المحاسبية المختلفة كاليوميات، الدفاتر المحاسبية، و إجراءات المعالجة المناسبة، أي الطرق و الوسائل التي تستخدمها المؤسسة حتى تتمكن من القيام بالعمليات اللازمة لمسك الحسابات و إعداد القوائم المالية في أحسن الظروف و بفعالية و بأقل تكلفة ممكنة، دون أن تنحاز عن الالتزامات القانونية و التنظيمية و توفير شروط الاحتفاظ المطلوبة لتسجيل البيانات الأساسية و الاطلاع على المعلومات.[2]

2- العناصر الأساسية في التنظيم المحاسبي:

2.1- دليل الإجراءات: هو وثيقة تعدها المؤسسة لوصف إجراءاتها و تنظيمها المحاسبي و يسمح بتوضيح نظام المعالجة و كيفية القيام بعملية المراقبة، و يحتفظ به طوال المدة التي يتطلبها عرض الوثائق المحاسبية التي تم إعدادها على أساسه، الى جانب فهم الكيفية المتبعة في إعداد الوثائق المحاسبية من خلال تفصيل عملية تسجيل و معالجة البيانات، و يجب أن يتضمن العناصر التالية:

- توضيح تنظيم وظيفة المحاسبة(تقسيم العمل).
- تحديد المتدخلين الخارجيين و دور كل واحد منهم (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات).
- تحديد مخطط الحسابات و الوثائق المستخدمة.

[1] ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] Société nationale de comptabilité, revue algérienne de comptabilité, n°11, organisation de la comptabilité, Alger, 1996, P36

- تحديد نوع النظام المستخدم(كلاسيكي، مركزي) و الوسائل المحاسبية (يدوية ، ميكانيكية، حاسوبية).
كما يتم تصنيف الوثائق المحاسبية حسب طبيعة العملية التي تصفها(بيع، شراء...) و تاريخ حدوثها، و ترتبط طبيعة و تطور الوثائق بالحجم المؤسسة، قطاع نشاطها، و تنظيمها المحاسبي.[1]

2.2- مخطط حسابات مناسب: تقوم المؤسسة بإعداد مخطط حسابات يناسب حجمها و نشاطها و ذلك على أساس المخطط المحاسبي الوطني و ترتبط أهمية قائمة الحسابات بالنظام المحاسبي المتبع.

3.2- التنظيم الزمني للمحاسبة:[2] **Calendrier comptable**

أ- الأعمال اليومية: تتعلق بالعلاقات اليومية مع الزبائن و الموردين، و بتسجيل الفواتير الصادرة عن المؤسسة و التحصيلات النقدية من جهة، و الفواتير المستلمة من الموردين و المدفوعات النقدية من جهة أخرى.
ب- الأعمال الشهرية: تتعلق هذه الأعمال بالحساب و تسجيل و دفع الأجور و الرسم على القيمة المضافة إلى جانب المراقبة المنتظمة (شهريا) للتأكد من دقة و صحة الحسابات مثل مراقبة حسابات البنك باستخدام عملية المقاربة (Rapprochement) بين كشوف البنك و حساب البنك في دفاتر المؤسسة، أو الحسابات الفردية للزبائن التي يجب أن يتضمن التسجيل تحديد مصدر الوثيقة (رقم الفاتورة، طبيعة التسديد، التاريخ)، كذلك يجب تفسير الرصيد المتبقي بالفواتير غير المسددة و تتم عملية المراقبة عن طريق المقاصة (lettrage) لتحديد العلاقة بين المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة باستخدام الحروف.
ج- الأعمال الفصلية: لا تعتبر هذه الفترة ذات أهمية بالغة إلا في بعض الحالات كتسديد الاشتراكات الاجتماعية، أو الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع النظام الجزافي. و قد تقوم بعض المؤسسات بإعداد ميزانية فصلية بهدف تتبع تطور المؤسسة و استخدام المعلومات المحاسبية في عملية التسيير.
د- الأعمال السنوية: تتضمن هذه المرحلة أعمال نهاية السنة بهدف إعداد الميزانية، و يتم فيها:
- مراقبة الحسابات، و تتركز المراقبة على:
- حسابات الأصول الثابتة: و التي يجب أن يتطابق رصيدها مع الرصيد في ملف الأصول.
- حسابات العملاء: يجب تبرير أرصدة هذه الحسابات و التأكد من المديونية و الدائنية مباشرة بالاتصال بالزبائن و الموردين.
- الحسابات الجارية: يتم التأكد من الرصيد النهائي في البنوك عن طريق المقارنة و الاستعلام المباشر من البنك.
إن المراقبة المنتظمة لهذه الحسابات تتم طول السنة و لكن يجب القيام بمراقبة عامة و دقيقة قبل إعداد الوثائق المحاسبية.

---

[1] Robert Obert, Op.Cit, P182.
[2] Jean Yves EGLEM et autres, OP.CIt, P135.

- قيود التسوية: تسمى قيود التسوية بتعديل التسجيلات المحاسبية السنوية بهدف تقديم صورة واقعية عن الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة، و تتعلق بقيود التسوية للنفقات و الإيرادات، المؤونات، قيمة المخزون في تاريخ إقفال الحسابات، حساب و تسجيل الضريبة على الأرباح و مساهمات العمال.

- إعداد الوثائق المحاسبية: تتعلق بآخر مرحلة بإعداد الوثائق المحاسبية أي الميزانية و جدول حسابات النتائج و الملاحق في ظل احترام القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوليا، حيث يجب أن تكون مفهومة من طرف المتعاملين الخارجيين.

3- التنظيم المادي للمحاسبة: الدفاتر و الأنظمة المحاسبية

يهدف التنظيم المادي للمحاسبة إلى:
- إيجاد كل عملية اقتصادية بسرعة في المحاسبة (مسجلة).
- سهولة تحديد مبررات (الوثائق) التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية.
- إعداد الدفاتر المحاسبية بسرعة و دقة، وبأقل تكلفة ممكنة.

و من أهم الأنظمة المستخدمة: [1]

1.3- النظام الكلاسيكـي:

تسجل البيانات التي تحملها الوثائق المحاسبية المبررة في دفتر اليومية وهي وثيقة محاسبية إجبارية حسب القانون 75 – 79 المؤرخ في 29 سبتمبر 1975، وحسب المادة 09 من القانون التجاري يتم هذا التسجيل يوميا على أساس تاريخي، ترحل بعدها هذه العمليات إلى دفتر الأستاذ في حساب خاص بها حسب طبيعتها، مما يسمح للمحاسب بمعرفة في أي لحظة شاء حالة حساب ما، و أن يتحقق ما إذا كان مجموع اليومية يساوي مجموع دفتر الأستاذ، كما يمكن أن يراجع المعلومات عن طريق ميزان المراجعة ويصحح الأخطاء إن وجدت.

2.3- النظام المركـزي:

يخصص هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، مثل يومية البنك، يومية الصندوق، ويومية العمليات المختلفة، تسجل في كل يومية العمليات العائدة لها حسب حدوثها يوما بعد يوم حتى نهاية الفترة (شهر). حيث يتم جمع مبالغ الحسابات الظاهرة بها لتسجل في قيد واحد في اليومية العامة، أي ما يسمى التوحيد في دفتر اليومية العام. يقوم المحاسب بعملين:

أ- العمل اليومي: التسجيل اليومي للعمليات في اليوميات المساعدة حسب طبيعتها، ثم ترحيل بعضها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، أي التي تتطلب تتبعا يوميا لوضعيتها.

ب- العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بترحيل ما يسجل في كل يومية مساعدة إلى اليومية العامة بقيد واحد فقط.

---
[1] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

3.3- تنظيم الموارد البشرية في المحاسبة:

يرتبط تنظيم الموارد البشرية لحجم المؤسسة و أهمية العمليات التي تقوم بها:[1]

أ - المؤسسات الصغيرة: نجد مساعد محاسب يعتمد على برنامج محاسبي لتسجيل العمليات الأساسية و يقوم باستشارة مكتب محاسبة شهريا لمراقبة مدى احترام القواعد المحاسبية و لحل المسائل الصعبة، كما يقوم بمراقبة الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ب - المؤسسات الكبيرة : يتم تقسيم الوظيفة المحاسبية بين عدة أطراف، إذ يتم تسجيل العمليات المحاسبية من طرف أفراد لا يتحكمون بالضرورة في المحاسبة، كما يتم اعتماد التخصص في معالجة العمليات حسب طبيعتها و نجد خلية محاسبة الزبائن، خلية محاسبة الموردين، خلية محاسبة البنوك، خلية الأصول الثابتة، خلية العمليات المختلفة.

و يتدخل رئيس المصلحة أو مدير الحسابات لحل المسائل الصعبة أو لتحري و مراقبة الحسابات و التسيير.

4- مراحل الدورة المحاسبية:[2]

يمكن تلخيص إجراءات الدورة المحاسبية في ستة خطوات:

1.4- مسك القيود في اليومية: تثبت كل العمليات في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة و عندئذ يتوفر لدينا سجل زمني عن الأحداث، من واقع المستندات الأصلية و حسب تاريخ حدوثها و تسمى هذه العملية عملية التسجيل بالقيد.

2.4- الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ: ترحيل القيود المدينة و الدائنة من اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ و عندئذ يتوفر لدينا سجل مبوب حسب أنواع الحسابات المستخدمة خلال الدورة المحاسبية و يتم استخراج أرصدة الحسابات.

3.4- إعداد ميزان المراجعة: وهو جدول يلخص أرصدة الحسابات بهدف التحقق من التساوي بين الجانب المدين و الدائن بدفتر الأستاذ.

4.4-إجراء تسويات نهاية الفترة: إثبات قيود التسوية في اليومية العامة ثم ترحيلها إلى الحسابات بدفتر الأستاذ.(التسويات الجردية)

5.4-إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات: حتى نتحقق مجددا من تساوي الجانبين المدين و الدائن في دفتر الأستاذ.

6.4- إعداد القوائم المالية: تعد على أساس أرصدة الحسابات الواردة في ميزان المراجعة المعدل بعد إجراء التسويات، و تعد قائمة الدخل للإفصاح عن نتيجة عمليات الفترة و تعد الميزانية لتوضيح المركز المالي في نهاية

---

[1] Jean Yeav Iglem, OP.CIT, P 137 .

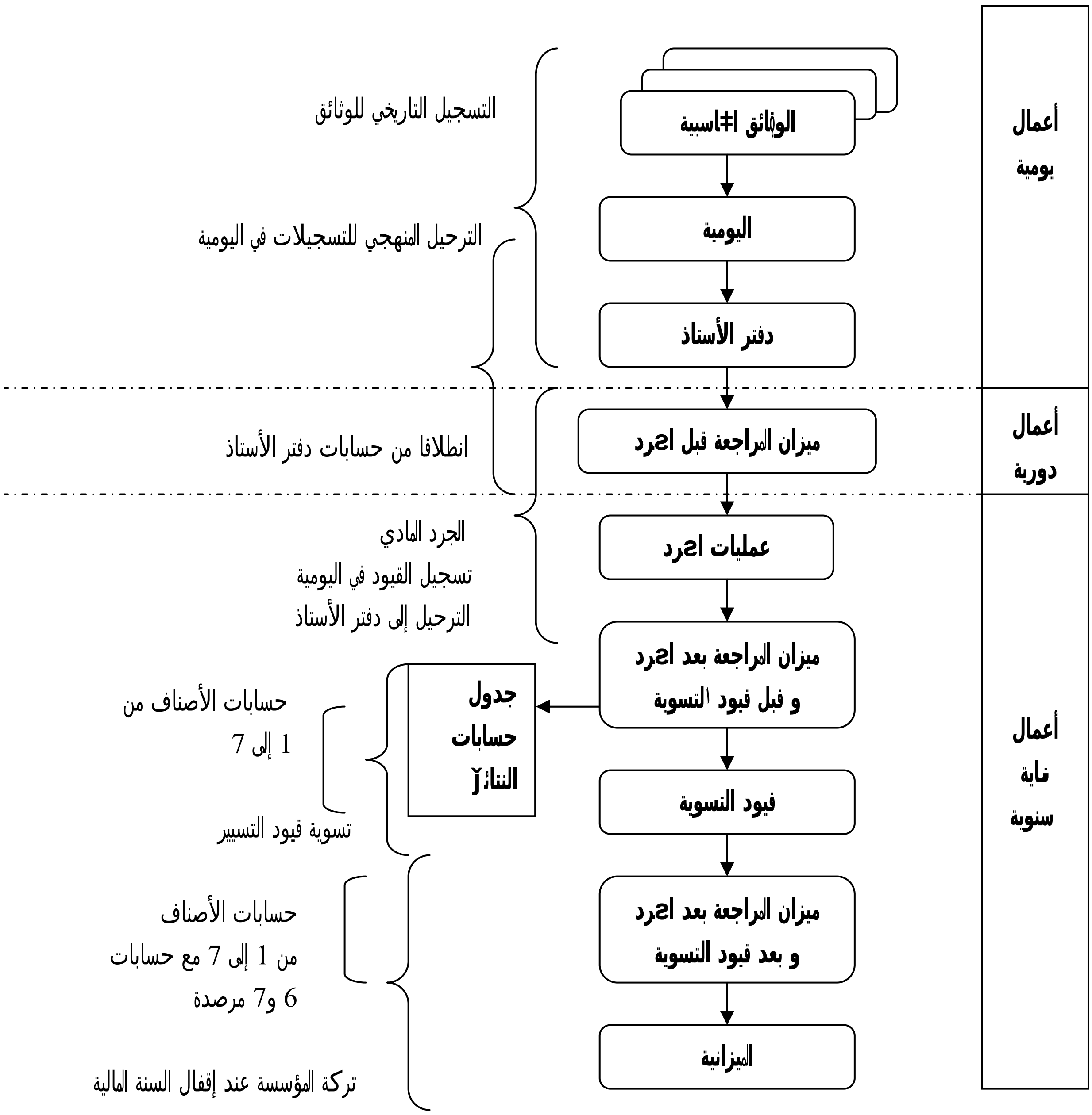
[2] فالتر ميجس و روبيرت ميجس، ترجمة وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988م، ص 189.

الفترة، و هكذا تكون المحاسبة قد أدت وظيفتها في عملية القياس و بعدها يتم توصيل هذه القوائم بعد تدقيقها من قبل المراجع إلى الأطراف المستخدمة من أجل ترشيد قراراتهم.

7.4- إجراء قيود الإقفال و ترحيلها: يترتب على قيود الإقفال جعل حسابات المصروفات و الإيرادات و الأرباح و الخسائر جاهزة لتسجيل أحداث الفترة المحاسبية التالية و تسمح بإظهار الرصيد النهائي للأرباح و الخسائر المحتجزة.

8.4- إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال: تؤكد لنا هذه الخطوة أن الحسابات بدفتر الأستاذ مازالت متوازنة بعد الإقفال. و يمكن توضيح العمل المحاسبي وفق الشكل التالي:

شكل رقم (4.1) : تنظيم العمل المحاسبي



المصدر : Gérard Melyon, Op.Cit, P86.

ثانيا: تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبي

1- مصادر البيانات:

تشكل العمليات الاقتصادية التي تنشأ من خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها المصدر الأساسي للبيانات التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبي، و تتكون إما من عمليات اقتصادية داخلية تنشأ عن العلاقة بين الأنظمة الفرعية للمؤسسة أو من خلال علاقة المؤسسة التبادلية مع محيطها.

يتم استقبال و معالجة هذه البيانات من خلال الدورات التشغيلية الجزئية في المؤسسة (المبحث السابق)، و تعتبر مخرجات هذه الدورات المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي و التي تصل إلى هذا الأخير في شكل مستندات ووثائق.[1]

2- الوثائق و المستندات:

تعتبر المستندات من أهم العناصر في النظام المحاسبي كونها دليل ملموس عن حدوث العمليات الاقتصادية، إلى جانب كونها مصدرا للقيود المحاسبية التي يتم تدوينها في الدفاتر و كدليل إثبات قانوني في حالة حدوث نزاع و تتصف ب:

- يحمل المستند رقم متسلسل حتى يسهل حفظه و توثيقه.
- يشمل بيانات ضرورية عن العملية الاقتصادية مثل التاريخ، القيمة، وصف العملية.
- يكون بسيطا و سهلا يمكن فهمه.

و يخدم وجود المستند ما يلي:

- يعتبر وسيلة إثبات و دليل مكتوب يمكن الرجوع إليه وقت الحاجة.
- يعتبر مصدرا لجمع البيانات اللازمة لإدخالها في النظام المحاسبي.
- يعتبر عنصرا هاما في إجراءات الرقابة الداخلية.[2]

و تحتاج أرشفة المستندات و الوثائق في قسم المحاسبة لكونها تشكل الدليل الموضوعي عن صحة و صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية، و تلعب دورا هاما في النظام المحاسبي فيما يخص تحديد فعالية دورات العمليات في المؤسسة للأسباب التالية:[3]

- تشكل الأساس لتحديد قنوات تدفق البيانات داخل المؤسسة من خلال تحديد أماكن نشوء هذه المستندات و انتقالها و طرق حفظها.
- تدل على حركة التدفقات المادية لأصول المؤسسة(وثيقة الشحن تدل على نقل ملكية البضاعة من المؤسسة إلى الزبون).

---

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 146.

[2] ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 174.

- تستخدم كأداة لمتابعة سير نظام العمليات في المؤسسة و الرقابة عليه (عدم وصول تقرير الاستلام يدل على أن أمر الشراء لم ينفذ بعد).

- تستخدم بعض المستندات كأساس لإعداد مستندات أخرى (إعداد الفاتورة يتم بناء على أمر البيع).

كما يعد التوثيق و التصميم الملائم لهذه المستندات من بين الأدوات الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية و ذلك بشكل سهل الفهم و بسيط يساعد التسجيل المحاسبي و يقلل الأخطاء.

3- أهمية الوثائق المحاسبية:

تستعمل المحاسبة كل الوثائق المستخدمة في المعاملات، مثل الفواتير، الإيصالات، الرسائل، الكمبيالات، براءات الذمة، كشوف البنوك...و التي تعتبر أساس التسجيل المحاسبي و يجب ترتيبها، و ترقيمها، و أرشفتها و حفظها لمدة عشر سنوات.[1]

كل تسجيل محاسبي يحدد أصل و محتوى و قيد كل البيانات و مرجع الوثيقة التي تدعمه وقد يكون مصدرها داخليا أي أنتجتها المؤسسة لنفسها كفواتير البيع، كشوف الأجور، الجرد المادي للمخزونات و جدول أقساط الإهتلاك أو من مصادر خارجية عندما يعدها متعامل خارجي كفواتير الشراء، الكشوف البنكية و يجب أن تحمل هذه الوثائق معلومات ضرورية كتاريخ العملية، طبيعتها، مبلغ العملية، و هوية الطرف المتعامل معه. ويسمح التنظيم الجيد للمحاسبة بـ:

- إعادة تكوين عناصر الحسابات، الجداول و المعلومات انطلاقا من الوثائق المدعمة للبيانات المدخلة.
- إيجاد البيانات و الوثائق انطلاقا من الحسابات، الجداول و المعلومات.

و منه تكون العلاقة في الاتجاهين، من الوثائق إلى الحسابات و من الحسابات إلى الوثائق، و يطلق عليها اسم طريق المراجعة (Chemin de révision).[2]

4- من أهم الوثائق:

1.4-الفاتورة: تعتبر من أهم الوثائق التي تستخدمها المؤسسة في نشاطها، و هي عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات الشراء و البيع تتضمن عددا من البيانات الأساسية و الهامة في التسجيل المحاسبي، إلى جانب كونها عنصر إثبات مهم في القانون التجاري و الجبائي.[3] و نميز بين:

أ- فاتورة الشراء: تثبت التزام الدائن (المشتري) حسب العبارة التي تظهر على الفاتورة "يدين" متبوعة باسم هذا الأخير بدفع المبلغ الكامل الذي يظهر على الفاتورة (المبلغ الصافي + TVA) مقابل السلع أو الخدمات التي استلمها، لفائدة الطرف المدين الذي اصدر الفاتورة (البائع).

---

[1] Bernard ENSAULT, Op.Cit, P123.

[2] George Langlois et autres, comptabilité approfondie, Foucher Edition, Paris, 2001/2002, P35.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998م. ص 177.

ج - فاتورة البيع: تثبت حق الدين (Droit de créance) للبائع بالمبلغ الكامل الذي يظهر على الفاتورة (المبلغ الصافي+TVA) مقابل شحن السلع أو تقديم الخدمات و يصدرها المورد و يقدمها للزبون.

وتظهر في عدة أشكال:

- الفاتورة العادية: (Facture Ordinaire) يظهر على الفاتورة عبارة يدين Doit و هي تثبت حق الدين للبائع و التزام المشتري.
- الفاتورة الدائنة: (Facture d' Avoir) تثبت تخفيض حق الدين من طرف الجهة التي أصدرت الفاتورة لفائدة المشتري.
- الفاتورة الشكلية: (Facture Pro forma) هي وثيقة تفاوض Devis حيث يلتزم المورد على أساس الشروط التي تشير إليها الفاتورة بالوفاء بعد قبول الزبون في حالة للعرض.

و من أهم العناصر التي يجب أن تظهر على الفاتورة: الاسم أو العنوان التجاري للبائع و المشتري، رقم التسجيل في السجل التجاري، الشكل القانوني للمؤسسة إلى جانب رأسمالها الاجتماعي، اسم و مواصفات السلع أو الخدمات المباعة، السعر الوحدوي، الكمية المفوترة، المبلغ الإجمالي خارج الرسم، التخفيضات أو الزيادات الممكنة (تخفيضات، تكاليف النقل و التغليف)، المعدل و المبلغ الإجمالي للضريبة على القيمة المضافة، المبلغ الإجمالي، طريقة و فترة التسديد.[1]

إن إثبات و تسجيل العملية الاقتصادية محاسبيا لا يتم على أساس الفاتورة فقط بل يجب أن ترفق بمستندات أخرى تعبر عن العملية الاقتصادية بداية من نشأتها حتى نهايتها، و تختلف هذه المستندات حسب طبيعة العملية، فمثلا يتم إثبات عملية البيع عن طريق المستندات التالية:

- أمر البيع: مستند يؤكد على تلبية الطلبيات الوارد من العملاء.
- مذكرة الإخراج من المخازن: وثيقة تثبت تسليم البضاعة إلى قسم الشحن.
- وثيقة الشحن: وثيقة تثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل.
- فاتورة البيع: مستند أساسي لإثبات عملية البيع و مديونية المؤسسة اتجاه العميل.

إن توفر هذه المستندات أمر ضروري هذه المستندات للحكم على صحة العملية ومنه صحة التسجيل المحاسبي.

---

[1] Gérard MELYON, Op.Cit, P122.

ثالثا: معالجة البيانات المحاسبية

تعتبر المستندات نقطة بداية تدفق البيانات خلال النظام المحاسبي و يتم تسجيل البيانات التي تتضمنها المستندات في اليومية أولا ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ أين يتم حساب الأرصدة النهائية ثم تنقل إلى ميزان المراجعة بهدف التحقق من صحتها و دقتها ومنه إعداد القوائم المالية.

1- تحليل العمليات المالية:[1]

يقصد بالتحليل بيان الأطراف و الحسابات التي تأثرت بالعملية المالية أي بيان الطرف المدين و الطرف الدائن وقد يتكون كل طرف من عدة حسابات، كما تؤثر كل عملية مالية في نفس الوقت و بنفس القيمة بالنسبة لكلا الطرفين، وذلك حسب قواعد نظرية القيد المزدوج:

- كل ما زاد فهو مدين و كل ما نقص فهو دائن،و تطبق هذه القاعدة على الأصول.
- كل من اخذ فهو مدين و كل من أعطى فهو دائن، و تطبق هذه القاعدة على الخصوم.
- المصروفات و الخسائر مدينة و الإيرادات و الأرباح دائنة، و تطبق هذه القاعدة على الإيرادات و النفقات.

ولتحليل العملية حسب قواعد القيد المزدوج نتبع الخطوات التالية:

- تحدد العنصر الذي ينتمي إليه الحساب أي هل هو من الأصول، الخصوم، المصروفات، أو الإيرادات.
- تحدد التغير الذي حدث في العنصر هل هو بالزيادة أو بالنقصان.
- ثم تحدد العنصر الذي ينتمي إليه الحساب و نوع التغيير الذي حدث عليه و نطبق القاعدة المناسبة حسب الجدول التالي:

جدول رقم (1.1):حركة الحسابات

العنصر	الأصول		الخصوم		الإيرادات	المصروفات	الأرباح	الخسائر
التغيير	+	-	-	+	+	-	+	-
التحليل	م	د	م	د	د	م	د	م

2- تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية:

يعتبر دفتر اليومية من الدفاتر القانونية في الجزائر حيث نص القانون 79-79 المؤرخ في 29 سبتمبر 1975م و المادة تسعة من القانون التجاري على إجبارية دفتر اليومية و التسجيل فيها على أساس زمني و ترحيل محتواها إلى دفتر الأستاذ.[2] و تسجل العمليات في اليومية أو دفتر القيد الأولي حسب تسلسلها الزمني موضحا فيها التغيرات التي تطرأ على الجانبين المدين و الدائن للحسابات و تتضمن اليومية تفسيرا موجزا عن كل عملية و يكون ترتيب دفتر

[1] ياسين أحمد العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 47-56.

[2] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 29.

اليومية وفقا لكل عملية و يسمح إستخدام دفتر اليومية بتحقيق عدة مزايا:[1]

- يوضح دفتر اليومية كل المعلومات عن العملية المعنية في مكان واحد و يوفر شرحا لها حيث تسجل العملية بكاملها بطرفيها المدين و الدائن ومنه اليومية هي سجل يفصح عن الحقائق الكاملة عن العملية في قيد واحد.

- يوفر دفتر اليومية سجلا زمنيا لكل أحداث الوحدة الاقتصادية فإذا أردنا التعرف عن حقائق عملية معينة في شهر معين أو سنة معينة فكل ما يلزمنا هو مجرد التعرف على تاريخ حدوثها و عندئذ يسهل الرجوع إليها.

- يساعد دفتر اليومية على منع الأخطاء نظرا لتسجيل العملية وفقا لمبدأ القيد المزدوج حيث يكون الطرفان متعادلين في القيمة متضادين جبريا أي احدهما مدين و الآخر دائن.[2]

- يخضع التسجيل في اليومية إلى دليل حسابات يتضمن بيانا تفصيليا بأسماء و أرقام الحسابات الجزئية التي تمسكها المؤسسة في سجلاتها.[3]

1.2- تعريف القيد و أنواعه:[4]

القيد هو عبارة عن إثبات أو تسجيل أو تدوين العملية المالية في دفتر اليومية، ونميز نوعين:

أ- القيد البسيط: إذا أثرت العملية المالية على حسابين فقط أحدهما مدين و الآخر دائن يسمى القيد بسيطا.

ب- القيد المركب: إذا أثرت العملية على أكثر من حساب في الطرف المدين و أكثر من حساب في الطرف الدائن، أو في كلا الطرفين يسمي قيدا مركبا.

2.2- اليومية في النظام الكلاسيكي:

يتم في هذا النظام تسجيل كل العمليات في يومية واحدة، و تظهر في شكل سجل يتضمن نموذجا يحتوي على المعلومات التالية:[5]

- عمود لتسجيل تاريخ العملية.

- عمود لتسجيل أرقام الحسابات الخاصة بالعملية التي أثرت على الوضعية المالية للمؤسسة حيث تسبق أرقام الحسابات المدينة الحسابات الدائنة.

- بيان يتضمن، تاريخ العملية، اسم الحساب المدين، اسم الحساب الدائن، البيان التفسيري الذي يحدد مرجع و رقم الوثيقة المحاسبية التي تبرر هذه العملية، و يسجل بيان الحساب المدين في أقصى اليمين أما بيان الحسابات الدائنة فيسجل في وسط هذا الفراغ.

- عمود لتسجيل المبالغ الدائنة و آخر للمبالغ المدينة.

و يتم الفصل بين كل عملية و أخرى بواسطة خط.

---

[1] قالتر مينجز، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 155.

[3] سيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[4] ياسين أحمد العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[5] Gérard Melyon, Op.Cit, P88.

3.2- اليومية في النظام المركزي:

لقد ظهرت الحاجة إلى النظام المركزي لتبسيط أعمال ترحيل القيود المسجلة من اليومية إلى دفتر الأستاذ و السماح بتقسيم العمل بين المحاسبين لتحقيق سرعة اكبر في معالجة المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ قرارات التسيير، و يقوم هذا النظام على تقسيم اليومية الوحيدة المستخدمة في النظام الكلاسيكي إلى عدة يوميات فرعية حسب معيارين أساسين هما طبيعة العملية و تاريخ حدوث العملية.[1]

تتبنى المؤسسة العدد الذي تريده من اليوميات المساعدة حسب ما يتطلبه نشاطها، ومن أهمها:[2]

- يومية المشتريات: تسجل فيها الفواتير التي استلمتها المؤسسة من الموردين.
- يومية المبيعات: تسجل فيها الفواتير التي أصدرتها المؤسسة للزبائن.
- يومية البنك: تسجل فيها كل العمليات البنكية و يجب اعتماد عدد من اليوميات حسب عدد الحسابات البنكية التي تملكها المؤسسة، و يمكن تقسيم اليومية إلى:
  - يومية المقبوضات النقدية: تسجل فيها كل المقبوضات النقدية بغض النضر عن مصدرها و التي تدخل إلى الحساب البنكي للمؤسسة.
  - يومية المدفوعات النقدية: تسجل فيها كل المدفوعات النقدية بغض النظر عن مكان نشوء عملية الدفع(شيكات، أمر دفع...)، و التي تتم عن طريق الحساب البنكي للمؤسسة.
- يومية الصندوق: تسجل فيها كل عمليات الصندوق و يمكن تقسيمها إلى يوميتين المدفوعات و المقبوضات.
- يومية العمليات المختلفة: تسجل فيها كل العمليات الأخرى التي قامت بها المؤسسة و لا يمكن تصنيفها ضمن اليوميات السابقة.

و يتطلب استخدام اليوميات المساعدة استخدام بعض حسابات الربط (Comptes de Liaisons) لتفادي التسجيل المزدوج لبعض العمليات التي تتطلب التسجيل في يوميتين مختلفتين، مثل الحساب 489 (تحويلات من حساب إلى آخر) و الذي يستخدم بين يوميتي الصندوق و البنك.

4.2- العمل الرقابي لليومية:

يتم تسجيل كل حدث اقتصادي في اليومية حسب مبدأ القيد المزدوج و بالاستناد إلى وثيقة مؤرخة تبرر العملية و في شكل يضمن فعاليتها، إمكانية حفظها و الرجوع إلى محتواها عند الحاجة، و يجب عدم ترك الفراغات بين القيود أو بين الصفحات، و شطب الفراغات غير المستخدمة لتفادي الحشو و الغش ، و تتم عملية التصحيح باستخدام القيد العكسي للقيد الخاطئ، أو المتمم الجبري للصفر.

---

[1] Gérard MELYON, Op.Cit.P88.
[2] François VERDIER et autres, OP.Cit, P186.

تسمǴ اليومية بالقيام بالرقابة للاǾ يتم ǹميع العمودين الخاصين بالمبالǢ الدائن و المدينة عند ĔاǇة الصفحة و هو ما يسمǴ ǣراقبة تواâن اليومية من خلال تساوي مجموع المبالǢ المدينة أو الدائنة و منه اكتشاف الأخطاء المحتملة عند عملية التسجيل.

و تظهر حدود الرقابة عن طريق اليومية في كوĔا تقدم مراقبة حسابية و لا تعتبر مراقبة مطلقة لصحة التسجيلات المحاسبيةǰ إذ يمكن حدوǫ أخطاء عند التسجيل المحاسبي لا يمكن اكتشافها عن طريق اليوميةǰ و منها تسجيل العملية مرتينǰ أو كتابة قيد معكوسǰ أو خطأ في رقم الحسابǰ و من الصعب اكتشاف هذǽ الأخطاء عن طريق فحص اليومية إلا بعد الرجوع إلى الوثائق المحاسبيةǰ كما لا تسمǴ اليومية في النظام الكلاسيكي بتقسيم العمل إذ يقوم شخص واحد بكل العمل لوجود يومية واحدة أساسية.

3- الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

تعتبر عملية تبويب الأحداǫ المالية في صورة حسابات في دفتر الأستاذ العام الخطوة الثانية في عملية المعالجة المحاسبيةǰ و في ظل هذǽ المرحلة يتم ترحيل طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين و الدائن إلى الحسابات التي تأثرت بتلǮ الأحداǫǰ و منه يكون دفتر الأستاذ العام ǣثابة ملخصات وافية عن الأحداǫ المالية التي أثرت على كل حساب على حدǽ و نوع التأثير الناتج و الرصيد النهائي لكل حسابǰ ويهدف التبويب إلى فرâ البيانات ذات الطبيعة الواحدة أو التي تعبر عن نشاǕ معين ĔدǦ تسهيل عملية الرقابة و المتابعة لمختلف حركات الحسابات و توفير معلومات يمكن استخدامها لأǣراǑ المقارنة و التحليل لاتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

1.3- تعريǦ عملية الترحيل:

هي عملية نقل المبالǢ المدينة و الدائنة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ و يرحل كل مبلǢ مدرج في الجانب المدين في دفتر اليومية إلى الجانب المدين من الحساب في دفتر الأستاذǰ و كذلǮ يرحل كل مبلǢ مدرج في الجانب الدائن في دفتر اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب في دفتر الأستاذ.[2]

و تتم عملية ترحيل حساب وفق الخطوات التالية:[3]

- Ʒدد في دفتر الأستاذ اسم الحساب الأول الذي يتضمنه قيد اليومية العامة.
- يثبǨ تاريǸ العملية في الحساب بدفتر الأستاذ.
- يثبǨ رقم صفحة اليومية التي تم ترحيل المبلǢ منها في خانة المرجع بالحسابات بدفتر الأستاذ العام.
- يسجل في الجانب المدين أو الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ المبلǢ المدين أو الدائن المثبǨ في اليومية العامة.

---

[1] سيد عبد المقصود دبيان و ǫخرونǰ مرجع سبق ذكرǽǰ Ǎ 19.

[2] ياسين Ʀد العيسيǰ مرجع سبق ذكرǽǰ Ǎ 73.

[3] فالتر منجȈ و روبيرت مينجȈǰ مرجع سبق ذكرǽǰ Ǎ 106.

2.3- تعريف الحساب:

هو عبارة عن فئة إحصائية تتضمن بيانات لها خاصية معينة يدل عليها اسم هذا الحساب، و لا يتضمن هذا الحساب سوى المفردات التي تتصف بتلك الخصائص المميزة لتلك الفئة، و بما أن إعداد القوائم و التقارير تتم من خلال الحسابات و ليس من خلال اليومية فان قدرة النظام المحاسبي على تقديم المعلومات تتوقف على مدى فعالية عملية ترحيل الحسابات.[1]

3.3- نموذج دفتر الأستاذ:

لا يخضع دفتر الأستاذ إلى شكل معين و يمكن عرض الحسابات في نماذج مختلفة مثل دفتر أو سجل أو بطاقات.[2] و يخصص فيه صفحة لكل حساب من الحسابات المفتوحة لدى المؤسسة و يشبه الحساب حرف **T** باللغة اللاتينية و يتكون من جانبين، جانب مدين و جانب دائن و يتكون كل جانب من:

- خانة المبلغ: ويتم فيها إثبات المبلغ الذي اثر على الحساب.
- خانة البيان: يتم فيها إثبات طرف القيد الذي ينتمي إليه الحساب.
- خانة رقم القيد: و هو رقم المدون مقابل القيد في دفتر اليومية.
- خانة رقم صفحة اليومية: تظهر رقم صفحة اليومية المدون بها القيد الذي أثر على الحساب.
- خانة التاريخ: و هو تاريخ حدوث العملية و يؤخذ من دفتر اليومية.[3]

يعتبر دفتر الأستاذ وسيلة للرقابة و يجب أن تحقق المساواة التالية:

مجموع المبالغ في اليومية = مجموع المبالغ في دفتر الأستاذ.

4.3- دفاتر الأستاذ المساعدة:

قد تعتمد المؤسسة على عدة دفاتر مساعدة نظرا لحاجتها إلى معلومات تفصيلية لأغراض التخطيط و الرقابة على العمليات التشغيلية، و يقوم المحاسبون بتنظيم عدد من الحسابات في دفتر الأستاذ المساعدة لكل حساب في دفتر الأستاذ العام و تجميع البيانات المتشابهة المرحلة من اليوميات بطريقة منتظمة، ويعتبر دفتر الأستاذ العام كتلخيص لدفاتر الأستاذ المساعدة، و يمكن اعتبار حساب المدينين في الأستاذ العام كحساب رقابة و تساعد العلاقة بين حساب رقابة الأستاذ العام و أرصدة الحسابات الفردية في الأستاذ المساعد دورا هاما في تأكيد صحة البيانات المخزنة في نظام المعلومات المحاسبي و بشكل محدد فان مبلغ كل قيد في الأستاذ المساعد يجب أن يكون مساويا للمبلغ المحصل عليه في حساب الرقابة في الأستاذ العام.[4]

---

[1] عبد الرحمان محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 160.

[2] Gérard MELYON, Op.Cit, P92.

[3] أحمد ياسين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 142.

[4] عبد الرحمان محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 162.

5.3- الترصيد:

الرصيد هو الفرق بين الجانب المدين و الجانب الدائن للحساب و بمعنى أخر فان الرصيد هو المكمل الحسابي للطرف الأقل، و يتم إتباع الخطوات التالية لحساب الرصيد:

- يتم حساب مجموع المبالغ في الجانبين المدين و الدائن، و في حالة ما إذا كان أي جانب فارغا يتم وضع قيمة صفر.

- يتم مقابلة مجموع الجانب المدين و مجموع الجانب الدائن ونصادف ثلاث حالات:
  - الرصيد مدين: المجموع الدائن > المجموع الدائن
  - الرصيد دائن: المجموع المدين < المجموع الدائن
  - الحساب مرصد: المجموع المدين = المجموع الدائن

4- ميزان المراجعة:

1.4- تعريف:

قبل استخدام أرصدة الحسابات في إعداد القوائم المالية فيجب أن نتحقق أولا من أن مجموع الأرصدة المدينة مساو لمجموع الأرصدة الدائنة و يتم ذلك باستخدام ميزان المراجعة و هو بيان تلخيصي لجميع الحسابات التي استخدمتها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، حتى و لو أدى مجموع العمليات إلى رصيد معدوم و يساعد على المراقبة المزدوجة على أساس مبدأ القيد المزدوج من خلال المساواة التالية:

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة= مجموع الأرصدة الدائنة

2.4- الهدف من إعداد ميزان المراجعة:

يقدم ميزان المراجعة برهانا على توازن الحسابات بدفتر الأستاذ و توافق إجمالي الأرصدة المدينة مع إجمالي الأرصدة الدائنة و يؤكد على ما يلي:[1]

- أن كل العمليات تتساوى فيها الأطراف المدينة و الدائنة.
- أن الرصيد المدين و الدائن لكل حساب تم تحديده بطريقة صحيحة.
- أن إثبات أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة تم بطريقة سليمة.

ويهدف من خلال ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:[2]

[1] قال مينجر، مرجع سبق ذكره، ص 111.

[2] د. ياسين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 170

- اكتشاف الأخطاء فعدم تواâن ميزان المراجعةÛ يعتبر مؤشرا مبكرا لوجود خطأ يتعين اكتشافه قبل إعداد القوائم المالية.

- التأكد من صحة الإجراءات و الأعمال الحسابية و المحاسبية حيǬ Ǭر العمليات المالية ŋراحل ŭتلفة قبل الوصول إلى مرحلة إعداد ميزان المراجعة و عليه فâن تواâنه يعتبر دليلا مبدئيا على صحة إجراءات التسجيل و الترحيل و الترصيد و الجمع و الطرǳ و النقل.

- يعتبر إعداد ميزان المراجعة خطوة ضرورية و أساسية من اجل إعداد الحسابات الختامية التي تبين نتيجة الأعمال و المركز المالي.

3.4- حدود ميزان المراجعة:

إن إعداد ميزان المراجعة لا يدل على صحة تحليل و تسجيل العمليات المالية في الحسابات المناسبة و كذǠ الحال إذا حذفǨ عملية بكاملها من دفتر الأستاذÛ و لا يستطيع ميزان المراجعة اكتشاف هذǽ الأخطاء و منه يعتبر ميزان المراجعة مجرد برهان عن تساوي الأرصدة المدينة و الدائنة بدفتر الأستاذ. [1]

و يمكن تصنيف الأخطاء التي لا يكتشفها ميزان المراجعة فيما يلي:[2]

- أخطاء الحذف: و يقصد Ǌŏا الأخطاء التي تقع نتيجة عدم ثبات عملية بأكملها أو أحد أطرافها في دفتر اليومية أو نتيجة عدم ترحيل طرفي القيد أو أحدهما إلى الحسابات المقابلة بدفتر الأستاذ.

- أخطاء ارتكابية: تنشأ هذǽ الأخطاء من العمليات الحسابية من جمع و طرǳ أو نتيجة خطا في الترحيل أو الترصيد.

- أخطاء فنية: و هي الأخطاء التي تنشأ نتيجة الجهل بتطبيق المبادئ و الإجراءات و الأعراف المحاسبية أثناء عملية التسجيل و الترحيل.

- أخطاء معدومة أو متكافئة: هي الأخطاء التي يعوô بعضها بعضا كاستخدام الحساب الخطأ في إثبات عملية ما.

أما الأخطاء التي يكشفها ميزان المراجعة فهي تؤدي إلى عدم تواâنهÛ ومنها:[3]

- الحذف الجزئي كعدم ترحيل أحد جانبي القيد إلى الحساب الخاî به.

- أخطاء عملية الجمع و الترصيد كأخطاء في جمع الجانب المدين أو الدائن أو في الطرǳ لإŸاد الرصيد أو في نقل الرصيد من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.

- أخطاء في تسجيل الأرقام أو قلبها.

---

[1] قال مينجاÛ مرجع سبق ذكرǽÛ î 111.

[2] Ƶد ياسين العيسيÛ مرجع سبق ذكرǽÛ î 171.

[3] Ƶد ياسين العيسيÛ نفȄ المرجع السابقÛ î 174.

و منه يستطيع ميزان المراجعة إثبات صحة ترحيل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ و ليس دقة الحسابات المستخدمة إذ من الممكن وجود أخطاء لا تتعلق بالمجاميع كإمكانية تسجيل أخطاء معوضة فيما بينها أو أخطاء الحذف أو السهو أثناء التسجيل في اليومية.

4.4- ميزان المراجعة قبل و بعد الجرد:[1]

عند إقفال حسابات السنة المالية يجب على المؤسسة إعداد بالإضافة إلى ميزان المراجعة قبل الجرد ميزاني مراجعة آخرين:

- ميزان المراجعة بعد الجرد و قبل تسجيل قيود التسوية بهدف إعداد جدول حسابات النتائج و يتم ذلك بعد تسجيل كل قيود التسوية المرتبطة بعمليات الجرد.
- ميزان المراجعة بعد الجرد و بعد تسجيل قيود التسوية بهدف إعداد الميزانية الختامية و يتم ذلك بعد ترصيد كل حسابات التسيير لتحديد النتيجة السنوية.

و تظهر أوجه الاختلاف بينهما حسب الجدول التالي:

جدول رقم (2.1): مقارنة بين ميزان المراجعة قبل الجرد و ميزان المراجعة بعد الجرد و بعد تسجيل قيود التسوية.

الحسابات	ميزان المراجعة قبل الجرد	ميزان المراجعة بعد الجرد و بعد تسجيل قيود التسوية.
- المخزون.	- يساوي المخزون أول مدة.	- تساوي المخزون آخر مدة حسب عملية الجرد.
- النفقات و الإيرادات.	- مسجلة حسب حركتها مدينة أو دائنة و تقدم أرصدة مدينة أو دائنة.	- مرصدة عن طريق قيود التسوية و هي مسجلة في الحركة المدينة و الدائنة بنفس المبلغ.
- النتيجة السنوية.	- لا تظهر في هذه الوثيقة	- تظهر في الجانب الدائن أو المدين و في الرصيد المدين(خسارة) أو الدائن (ربح).
- الاهتلاكات و المؤونات.	- لا تتغير و يظهر مبلغ السنة السابقة	- يتم تحديد الاهتلاكات عن طريق أقساط الإهتلاك و المؤونات عن طريق المخصصات
- النفقات المسجلة مسبقا و الإيرادات المسجلة مسبقا.	- لا تظهر في هذه الوثيقة.	- تظهر في هذه الوثيقة.
- النفقات الواجب دفعها و الإيرادات التي سيتم تحصيلها.	- لا تظهر في هذه الوثيقة.	- تظهر في هذه الوثيقة.

المصدر: Gérard MELYON, Op.Cit, P94

[1] Gérard MELYON, Op.Cit, P94.

5- تسجيل قيود التسوية:[1]

يتم إثبات قيود الاستحقاâ و تسوية حسابات اهتلاك الأصول و الديون المعدومة و المشكوك فيهاÛ و تسجيل القيود المتعلقة بـٳنشاء المخصصات أو تعديل قيمها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول و الالتزامات الخاصة بالمنظمة.

تدف هذ̈ الخطوة إلى تحقيق مبدأ الاستحقاâÛ حيŌ تتم الإجراءات اللاâمة لتحميل الفترة المحاسبية ɳا يخصها من مصروفات أو إيراداتÛ و لتحقيق سلامة تطبيق مبدأ المقابلة حيŌ يتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية ɳصروفات تلÕ الفترة وصولا إلى نتيجة أعمال المنظمةÛ و من ناحية أخر? فان هذ̈ الخطوة تساهم في إمكانية الإفصاǳ عن المركز المالي للمنظمة بصورة صحيحة عند إعداد تقرير المركز المالي.

رابعا: ƞرجات نظام المعلومات ا‡اسƑ

تشكل القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تعكÈ نتيجة العمليات المالية التي قامŇ ŏا المؤسسة خلال السنة المالية و هي تقدم صورة صادقة و عادلة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي. كما تشكل المصدر الرئيسي للمعلومات للعديد من الفئات ذات الصلة مع المؤسسة كالمستثمرينÛ المموليـنÛ الدائنيـنÛ الهيئات الحكومية...

1- التقرير السنوي و القوائم المالية:[2]

كل مؤسسة ملزمة قانونيا بـٳعداد قوائم مالية على الأقل مرة واحدة في السنة. أو بطلب من البنوك أو لإرفاقها بالتصرƷات الضريبية أو لأسباب أخر?Û و تتكون القوائم المالية عادة من الوثائق الأساسية التالية: الميزانية الختاميةÛ جدول حسابات النتائجÛ قائمة الأرباǳ ƹير الموâعةÛ قائمة تقديرات الوضعية المالية (الموارد و الاستخدامات)Û الملاحق الأساسية للقوائم الماليةÛ و تقرير المراقب و الذي يعبر عن مد? دقة المعلومات التي تعرضها الوثائق المالية.

تقوم المؤسسة بتقدƇ القوائم المالية في تقرير سنوي مفصلÛ ويمكن أن Ʒتوي على:

- ملخص عن البيانات المرتبطة بالفعالية في المؤسسة خلال السنة الماليةÛ إلى جانب المقارنة بين الخمسة سنوات الأخيرة.
- رسالة من الإدارة العليا للمؤسسة موجهة إلى المساهمين و عادة موقعة من مدير مجلÈ الإدارة.
- تعليق و تحليل تقوم به الإدارةÛ و ƹالبا ما يكون معمقا و يتضمن وصفا للعوامل الاقتصادية و المالية و العوامل الأخر? المرتبطة بنشاطات المؤسسةÛ و Ʀد المنتجات الرئيسية أو الخدمات الرئيسية للمؤسسة.
- جزء يشرǳ أن مراجعة القوائم المالية و الرقابة الداخلية للمؤسسة من مسؤولية الإدارة.
- القوائم المالية و تقرير المراقب.

[1] محمد يوسف الحفناويÛ مرجع سبق ذكر̈Û ص 20.

[2] Michael GIBBIN, introduction a la comptabilité générale, Edition ERPI, Québec, 1992, P93.

- تفاصيل أخرى تتعلق بالمؤسسة، كأسماء المديرين و المسيرين و كل المعلومات التي تعتبرها المؤسسة ذات أهمية.

و يعتبر التقرير المالي الوثيقة الأساسية لعرض المعلومات المالية.

2- الميزانية الختامية:

"الميزانية هي كشف عن الموارد المتاحة للمؤسسة و مصادر تمويلها و تعكس الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة".[1]

"الميزانية هي قائمة مالية تعرض موارد المؤسسة، التزاماتها و أرباحها في لحظة معينة، و هي وثيقة مجملة لكل ما قامت المحاسبة العامة بتسجيله عن عمليات المؤسسة منذ نشأتها."[2]

و تتكون الميزانية من:[3]

1.2- الموارد التي تملكها المؤسسة و الاستخدامات التي استعملت من أجلها:

تحتاج المؤسسة لامتلاكها لوسائل الإنتاج توفير الموارد اللازمة لذلك، بعضها يوفرها الملاك أو الشركاء و التي تبقى عموما بصفة دائمة في حوزة المؤسسة و بعضها الآخر تبقى لفترة متوسطة (قروض) و هي تشكل ديونا قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل و تسمى مجموع هذه الموارد الخصوم و تقسم إلى الأموال الخاصة، الديون المالية، و ديون الاستغلال.

إن استخدامات هذه الموارد و التي يسمى مجموعها الأصول تتكون من عدة عناصر دائمة على المؤسسة الاحتفاظ بها لمدة طويلة، و تتكون من الأصول الثابتة و المنقولة، و العناصر المؤقتة المرتبطة بدورة الاستغلال و تتكون من عناصر المخزون و الحقوق و القيم الجاهزة.

2.2- نتيجة نشاط المؤسسة:[4]

هي تعني أكثر من الفرق بين الأصول و الخصوم و تعتبر تقدير محاسبي لقيمة حقوق الملكية التي تقع على عاتق المؤسسة:

- من جهة، لمختلف مساهمات الملاك تمثل مساهماتهم الأولية مضافا إليها إسهاماتهم المقدمة خلال حياة المؤسسة، ويعبر هذا المجموع محاسبيا عن رأس المال.

- من جهة أخرى، حصة الأرباح المحققة من طرف المؤسسة، و التي تعتبر حق المالكين، يتركونها في خدمة المؤسسة لمدة زمنية معينة و يتعلق الأمر بالاحتياطات و أرباح الفترة المحاسبية الأخيرة.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 178.

[2] Michael GIBBIN, Op.Cit,P22.

[3] Armand Dayan et autres, manuel de gestion, volume 1, ellipses Edition, paris, 1999,P553.

[4] Bernard COLLASSE., comptabilité générale, 7eme Edition, Economica, paris, 2001, P98.

3- جدول حسابات النتائج:

" جدول حسابات النتائج هو ملخص يتم فيه مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال فترة معينة هي السنة المالية، و تبين هذه الوثيقة نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة"[1]، و يتكون جدول حسابات النتائج من:[2]

1.3- الإيرادات:

الإيراد يعبر عن زيادة في ذمة (patrimoine) المؤسسة الناتجة عن نشاط هذه الأخيرة، وتتضمن الإيرادات:

- المبالغ أو القيم المحصلة أو التي سيحصل عليها:
  - مقابل تقديم المؤسسة لسلع أو خدمات، كذلك المزايا(avantages) التي منحت لها.
  - مزايا التزام قانوني موجود على عاتق العميل.
  - استثنائيا بدون مقابل.
- الإنتاج المخزن أو المستهلك خلال السنة المحاسبية.
- الإنتاج الثابت (Productions immobilisées).
- استرجاع الاهتلاكات و المؤونات و تكاليف السنوات السابقة.
- تحويل التكاليف (transferts de charges).
- الأصول المتنازل عنها.

2.3- المصروفات:

المصروف يعبر عن نقص في قيمة تركة المؤسسة نتيجة احتياجات نشاط هذه الأخيرة، و تتضمن المصروفات:

- المبالغ أو القيم المدفوعة أو التي ستدفع:
  - مقابل السلع، التموين، و الخدمات المستهلكة من طرف المؤسسة ، كذلك المزايا التي منحتها المؤسسة.
  - تنفيذا لالتزام قانوني.
  - استثنائيا بدون مقابل.
- أقساط الإهتلاك.
- قيم الممتلكات المخفضة بقيمة الإهتلاك للأصول المتنازل عنها، المدمرة، المسروقة، في إطار إجراءات خاصة.

4- الملاحق:

رغم أن الميزانية و جدول حسابات النتائج تقدم معلومات مهمة لمستخدميها، إلا أن هناك بعض المعلومات تتطلب تفصيلا أكثر و هو ما يتطلب إضافة الملاحق التي تكمل و تعلق عن المعلومات المقدمة في الميزانية و جدول حسابات النتائج.

---

[1] د. ياسين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

[2] Bernard COLLASSE, Op.Cit, P187.

و تتضمن الملاحق القواعد و الطرق المحاسبية المطبقة في إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج و التي تعتبر معروفة من طرف القارئ و يجب تحديد مخالفات القواعد و الطرق و ذكر الدوافع التي أدت إلى ذلك و تأثير ذلك على تركة و الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة من جهة و تفصيل لمحتوى حسابات الميزانية و جدول حسابات النتائج من جهة أخرى.[1]

و تتكون الملاحق من عدة جداول:[2]

-حركة الممتلكات، الاستثمارات، الاهتلاكات، المؤونات، الحقوق، رأس المال الخاص، الديون، المخزونات، إستهلاكات السلع و المواد و اللوازم، تكاليف التسيير، المبيعات و الخدمات المقدمة، إيرادات أخرى، نتائج التنازل عن الأصول، التعهدات المحصل عليها و التعهدات المقدمة، معلومات مختلفة.

يجب إعداد القوائم المالية و الملاحق حسب الأشكال التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي.

خلاصة المبحث الثالث:

يخضع جمع و معالجة البيانات المحاسبية إلى مراحل محددة و متتابعة تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها و تسجيلها و حتى استخلاص النتائج النهائية، و تساوي مدة الدورة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة الميلادية و هي تتبع إجراءات و مبادئ أساسية بهدف ضمان مصداقية مسار معالجة البيانات و دقة المعلومات التي تعرضها القوائم المالية.

لقد أدى توسع و تعقد أنشطة المؤسسات إلى كم هائل من البيانات المالية و صعوبة في التحكم فيها بالطرق التقليدية، و أصبح من الضروري استخدام وسائل جديدة تساعد على معالجة البيانات المالية و لتحقيق أكثر فعالية، و كان ذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة و ما ساهمت به من تطور مهم سنتطرق إليه في المبحث الرابع.

[1] Bernard COLLASSSE, Op.Cit, P294.

[2] Ministère des finances, Plan Comptable National, société national de la comptabilité, Alger, 2000, P58.

المبحث الرابع: أثر تكنولوجيا المعلومات الجديدة (NTIC) على نظام المعلومات المحاسبي المالي

توطئة:

لم يكن نظام المعلومات المحاسبي في منئى عن التطورات التي شهدها مجال المعلوماتية، و لقد ساهم استخدام الوسائل التقنية و البرمجية في تطوير وظيفة المحاسبة من حيث دقة و سرعة معالجة المعلومات المحاسبية.

أولا: المكونات المادية و البرمجية

1- الحاسوب:

"هو عبارة عن مجموعة من الأجهزة المستقلة و المترابطة فيما بينها، تؤدي كل منها وظيفة محددة و تسمى المعدات (Hardware) تعمل بشكل متناسق و منظم فيما بينها بفضل البرمجيات (Software)، و يقوم الحاسوب بوظيفة معالجة البيانات عن طريق عمليات حسابية و منطقية عديدة دون تدخل الإنسان القائم على تشغيل الجهاز خلال تنفيذ العمليات". و تخضع وظيفة الحاسوب إلى ثلاث مراحل أساسية:[1]

- استلام البيانات و التعليمات و خزنها (المدخلات).
- معالجة البيانات المدخلة حسب التعليمات (المعالجة).
- تقديم النتائج المحصل عليها من معالجة البيانات (المخرجات).

2- البرمجيات:

"هي مجموعة من التعليمات و البيانات تهدف إلى حث المعالج الميكروي على القيام بعمل ما لحل مشكلة معينة و يقدم البرنامج وصف للحل أي المراحل الواجب إتباعها لتنفيذ العمل و حل المشكلة، و يتم التعبير عن هذه المراحل عن طريق الخوارزميات مكتوبة بلغات برمجة تخضع لقواعد كتابة صارمة حتى يتمكن الحاسوب من فهمها و تنفيذها."

و نميز ثلاث أنواع أساسية من البرامج: نظم التشغيل، لغات البرمجة، الحزم التطبيقية:[2]

1.2- نظم التشغيل: "هي عبارة عن مجموعة من البرامج تهدف إلى التحكم و إدارة النظام الحاسوبي و التحكم بعملية تنفيذ تعليمات البرامج من قبل الحاسوب إلى جانب قيامه بمجموعة من الوظائف النمطية التي يتكرر استخدامها".[3]

و هي تساعد على:

- تنظيم تحميل و تنفيذ البرامج إلى الحاسوب.
- التحكم بأجهزة الإدخال و الإخراج و وحدات التخزين

---

1 سليم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

2 Armand DAYAN et autres, Op.Cit, P957.

3 عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- تنظيم استخدام البرامج الفرعية التي يقدمها الحاسوب للقيام ببعض الوظائف النمطية مثل وظائف إدخال، وإخراج و تخزين البيانات و استدعاء البرامج.

- تقديم بعض البرامج التي يقوم الحاسب بتنفيذها من خلال استخدام الأوامر التي يقدمها نظام التشغيل مثل إنشاء أو مسح الملفات. و نميز عدة أنواع مثل Windows, Linux, Unix.

2.2- لغات البرمجة:

"هي عبارة عن نظام عرض و توصيل البيانات و البرامج بواسطة الحاسوب و تعرف هذه النظم بشكل دقيق بأنها مجموعة من الرموز المستخدمة و قواعد الربط بين هذه الرموز من أجل الوصول إلى جمل و عبارات تكون مفهومة من الإنسان و الحاسوب".[1] تدعى البرامج المكتوبة بلغة البرمجة العليا برنامج المصدر و الذي يتم تحويله عن طريق المترجم (compilateur) إلى برنامج مكتوب بلغة الآلة أو ما يسمى برنامج الهدف، و أثناء عملية الترجمة يتم اكتشاف أخطاء القواعد المرتكبة عند كتابة البرنامج و تحديد مواضع تخزين المتغيرات التي تظهر في البرنامج، ونميز عدة أنواع من لغات البرمجة: Pascal, Fortran, Cobol, Basic.

3.2- برمجيات التطبيقات:[2]

"هي مجموعة من البرامج التي يستخدمها المستفيد من اجل حل مشكلة معينة و هي البرامج التي تقوم بمعالجة البيانات فعلا و إجراء تطبيقات معينة على الحاسب مثل البرامج المحاسبية، برامج الأجور، و إدارة المخزون..الخ"، و نميز عدة أنواع:

أ- برامج التطبيقات العامة: هي برامج معالجة البيانات و المعلومات العامة التي يستخدمها الأفراد مثل برامج معالجة النصوص، و الجداول و الرسوم البيانية و تستخدم في سائر الأعمال الشخصية و المهنية.

ب- برامج التطبيقات الإدارية: و نميز عدة أنواع منها:

- برامج إدارة الأعمال: مثل برامج المحاسبة، الأجور، التسويق...
- برامج دعم القرارات: تساعد المديرين في اتخاذ القرارات و حل مشكلات معينة.
- برامج التطبيقات العلمية: تستخدم في معالجة البيانات العلمية في المجالات الرياضية، الهندسية، الإحصاء، التصميم الهندسي.
- الأنظمة الخبيرة: هي الأنظمة المتخصصة الأكثر تطورا في برمجيات التطبيقات و هي أنظمة مركبة و معقدة مبنية على قواعد المعرفة في مجال خبرة معينة و ليس على قواعد البيانات أو المعلومات، مثل التشخيص الطبي، التنقيب عن النفط... و هي نوع من أنواع الذكاء الاصطناعي، و هي مصممة لحل مشكلة معينة و تبنى على عنصرين أساسين هما قواعد منطقية للموضوع ذي العلاقة و قاعدة حقائق معرفية واسعة في الموضوع ذاته.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، نفس المرجع السابق.

[2] سليم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 111.

3- نظم إدارة البيانات:

من أهم المفاهيم المتعلقة بقواعد البيانات:[1]

- الحقل: هو أصغر وحدة للمعلومة لها معنى بالنسبة للمستخدم النهائي لنتائج المعالجة.
- السجل: هو مجموعة من الحقول ذات العلاقة و التي تصف موضوعا محددا تحت وجهات نظر متعددة فالذي يربط بين الحقول الموحدة في سجل معين هو أنها تخص كيانا محددا.
- الملف: هو عبارة عن مجموعة من السجلات التي لها البنية نفسها و يوجد بينها ترابط منطقي.

1.3- قاعدة البيانات:

هي مجموعة من الملفات ذات العلاقة المتبادلة و المخزنة على وسائط حاسوبية لكن بشكل مستقل عن البرامج التي تقوم باستخدامها أو تشغيل هذه البيانات، و في الوقت نفسه فان هذه البيانات تكون قابلة للتعديل، التحديث، الاسترجاع حسب رغبة المستفيد و تكون البيانات التي تحتويها هذه القواعد منظمة بشكل منطقي الذي يمكن التعامل معها بدقة وبسهولة و بسرعة.[2]

لا تقتصر إدارة البيانات على تخزينها فقط بل تتعدى إلى القيام بأعمال تسمح بمعالجة هذه البيانات و التأكد من دقتها، و من أهم وظائف إدارة البيانات هي تخزين، عرض، تحديث، فحص، و أمن البيانات:[3]

- التخزين المادي للبيانات هو تسجلها على القرص الصلب و/أو على الذاكرة الثانوية في شكل ملفات.
- العرض المنطقي هو أبعاد عرض البيانات و التي تسمح بمعالجتها ضمن البرامج التطبيقية.
- تحديث البيانات هو إمكانية تعديل، إضافة، أو حذف البيانات.
- البحث يسمح بإيجاد البيانات بفضل مواصفات الانتقاء و الفرز.
- امن البيانات يضمن حمايتها من القرصنة، الأخطاء، و إعادة بناء البيانات المتجانسة بعد عطل مادي.

و يوجد العديد من أنظمة إدارة البيانات تحقق واحدة أو أكثر من الوظائف السابقة، و سوف نتطرق إليها حسب ظهورها التاريخي:[4]

أ- النظم المرتكزة على الملفات: **(les systèmes à base de fichier)** هي أول نظم إدارة البيانات، ويقوم كل برنامج تطبيقي بتعريف و إدارة بياناته الخاصة، وتقوم أنظمة التشغيل بالتخزين المادي للبيانات في الذاكرة الثانوية لضمان ديمومتها و في الشكل الوحيد الذي يعرفه النظام أي الملف، و على المبرمج إدماج الوظائف اللازمة لإدارة البيانات في البرنامج التطبيقي و الذي يحدد هيكلة البيانات، ولهذا السبب فإن بعض لغات البرمجة تملك تقنيات عرض منطقية مكيفة لإدارة البيانات مثل Cobol الذي استخدم مطولا في إعداد تطبيقات التسيير.

---

1 عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 282.

2 سليم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 118.

3 Armand DAYAN et autres, Op.Cit, P 955

4 Armand DAYAN, Op.Cit, P957.

و تتميز هذه الأنظمة البسيطة بعدة عيوب، منها أن البيانات هي ملك للنظام التطبيقي، و هو ما يتناقض مع تطوير نظم المعلومات في المؤسسة، و التي تتطلب الحاجة إلى تقسيم المعلومات بين لمختلف المستخدمين.

ب - أنظمة إدارة قواعد البيانات: SGBD (Systèmes de Gestion de Base de Données)

ولقد ظهرت الحاجة إلى تجميع و مركزية المعلومات المشتركة و تقليص إلى أقصى حد وظيفة إدارة البيانات التي تقوم بها الأنظمة التطبيقية، و هنا ظهرت أنظمة إدارة البيانات المسئولة عن إدارة البيانات و المعالجة المشتركة لها، و تلعب الأنظمة التطبيقية دور الوسيط بين البيانات و المستخدم الذي يتحاور مع أنظمة إدارة قواعد البيانات لتنفيذ المعالجة التي يسمح النظام التطبيقي القيام بها.

إن أنظمة إدارة قواعد البيانات SGBD تستبدل الملف بقاعدة البيانات و هي مجموعة بيانات مرتبطة منطقيا (تتعلق بنفس الموضوع) و مجمعة حسب حاجة المؤسسة للمعلومات و تعد القلب النابض لنظام المعلومات.

و تكتب هذه البيانات بمساعدة لغة التعريف بالبيانات LDD (Langage de Définition des Données)

التي يوفرها SGBD و يقوم بدوره بتخزين هذه البيانات و يضمن تجانسها و أمنها و تقسيمها و يوفر كذلك لغة معالجة البيانات LMD (Langage de Manipulation des Données) و الذي يسمح للمستخدم بالحوار المباشر مع نظام إدارة قاعدة البيانات للبحث عن البيانات. و هناك العديد من أنواع نظم إدارة قواعد البيانات:

- **الجيل الأول**: ترتكز على نماذج هيكلية أو على نماذج شبكية مثل CODASYL.

- **الجيل الثاني**: نشأ من نموذج العلاقات و ترتكز على نموذج رياضي أعده E.F. CODD سنة 1970 بمخابر IBM و لقد طور هذا النموذج بإعداد لغة محاكاة البيانات تسمى SQL (Structured Query Language)، مثل Acces, Oracle, Informix, Pardox, Dbase.

- **الجيل الثالث**: يركز هذا النظام على النموذج الموضوعي (Object) **و** تم أخذه من لغات البرمجة **و** أدخل إلى عالم نظم المعلومات لتلبية حاجات التطبيقات التي تعالج بيانات معقدة، مثل Objectstore, Ontos, O2.

تعتبر نظم إدارة قواعد البيانات مكيفة مع تطبيقات العمليات أي نشاطات معالجة البيانات (OLTP : On Line Transactional Processing) عن طريق عمليات تحديث البيانات (إدخال، تغيير، حذف) من طرف العديد من المستخدمين و إدارة عدة تدفقات داخلية و خارجية في نفس الوقت.

ج- مستودع البيانات: (Datawarehouse/ Entrepôt de données)

هو نظام ينظم و يدير المعلومات في إطار طويل الأجل و تخزن كل المعلومات حسب موضوع معين (زبائن، موردون، منتجات) و حسب التاريخ، بحيث أن كل معلومة جديدة يتم إدخالها لا تؤدي إلى حذف المعلومة القديمة و إنما تضاف إليها. و هو يضمن الوظائف التالية:

- امتلاك بهدف تجميع، و مراقبة، و تصنيف، و إثبات المعلومات التي يتم الحصول عليها من أنظمة التسيير المختلفة.

- تخزين مجموع المعلومات في مستودع (Entrepôt) واحد يضمن التجانس الكامل لجميع البيانات و بين جميع المستخدمين.
- معالجة البيانات التي تضمن دخول و نقل البيانات إلى المستخدمين.

يكمن الاختلاف بين نظم إدارة قواعد البيانات و مستودعات البيانات في أن الأولى متكيفة مع تطبيقات إنتاج المعلومات، أما الثانية تم وضعها لنوع جديد من التطبيقات يخص البحث و عرض البيانات في شكل أكثر تكيفا مع قيادة المؤسسة (لوحة القيادة، المخطط التقديري)، مثل تخزين البيانات المتعلقة بالاستهلاكات لعدة سنوات لأجل القيام بالمقارنة حسب المناطق، الفترة، الفصل و إعداد تقديرات للسنوات القادمة، و هو ما يجعل هذه التطبيقات أكثر تأهيلا لاتخاذ القرارات.

و تتصف نشاطاته بعدد اقل من المستخدمين(متخذو القرار)، عمليات تحديث محددة زمنيا (تحميل دوري للبيانات من أنظمة المعلومات) و طرق عرض معقدة للبيانات، كما أن البحث في مستودع البيانات يستخدم أدوات تحليل بيانات OLAP و عرض البيانات أكثر تعقيدا من ذلك المقدم من نظم إدارة قواعد البيانات.

و لضمان وظائف التخزين، الأمن، التحديث يمكن الاستفادة من نظام خاص أو من نظم إدارة قواعد البيانات، و من الأمثلة Business Object, SAS, MetaCub.

4- وسائل الاتصال:

إن تزايد الحاجة إلى الاتصال و تبادل المعلومات بين الحواسيب استلزم إيجاد طرق تسمح بنقل المعلومات بين الأفراد، بهدف إعداد التقارير أو إرسال الوثائق الكترونيا أو تقاسم الاستفادة بالمعدات و الأجهزة كالطابعة...

واستخدمت الشبكات للربط بين الحواسيب و الأجهزة المختلفة وظهرت عدة أنواع كالشبكات المحلية LAN (Local Area Network) و التي تتكون من مجموعة من الوسائل (حواسيب، طابعات..) تعمل في فضاء محدود و ترتبط فيما بينها بأسلاك الكابل أو الألياف الزجاجية، أو شبكة عامة لها انتشار أوسع (جهوي، وطني، دولي) مثل MAN (Metropolitane Area Network) أو WAN (Word Area Network) و التي تعتمد على أجهزة إضافية مثل المستقبلات(Récepteur)، الموجه (Routeur) .[1]

يتطلب الربط بين الحواسيب عن طريق الشبكات السلكية و اللاسلكية بهدف إرسال البيانات استخدام جهاز محول (Modulateur, Démodulateur)/(Modem) و الذي يقوم بتحويل الإشارات الرقمية إلى إشارات قياسية يمكن إرسالها عبر شبكة الهاتف،[2] و بسبب اختلاف الأجهزة المرتبطة في الشبكة استلزم ذلك وضع قواعد اتصالات تسمى "حسن-الكلام" أو "بروتوكولات الاتصال" و هناك عدة أنواع تستخدم على شبكة الانترنيت مثل TCP/IP, http, FTP.

[1] Armand Dayan et autre, OP.Cit, P 955.

[2] Idem, P957.

1.4 - تعريف الاتصالات البعدية:

تعبر عن الأساليب المستخدمة في إرسال البيانات و المعلومات و استلامها، أي نقلها بين مسافات بعيدة بمساعدة وسائل الاتصال و النظم الحاسوبية من معدات و برمجيات و إجراءات و قواعد منظمة لهذا النوع من تبادل البيانات و المعلومات.[1] و تتكون من المكونات التالية:

أ- الملقم: (Serveur) هو جهاز حاسوب مزود بمجموعة برامج دائمة تعمل على تقديم البيانات و البرامج المخزنة في الملقم إلى بقية الحواسيب ضمن الشبكة مما يسهل تبادل البيانات.

ب- الزبون: (Client) هو جهاز حاسوب أو برنامج ضمن الشبكة و يدخل إلى البيانات و البرامج التي تقع في الملقم .

ج- بطاقة المهاينة: (Carte réseaux) يزود كل جهاز حاسوب بهذه البطاقة حتى يتمكن من الارتباط بالشبكة مباشرة دون استخدام خطوط الهاتف كوسيط.

د- المودم: (Modem) يقوم بتحويل الإشارات الرقمية إلى إشارات قياسية و العكس.

و- الموزعات: (Switchers) هي أجهزة تسمح بإنشاء ربط ثانوي ضمن الشبكة لإرسال كافة البيانات عبرها إلى أجهزة حاسوب أخرى.

هـ - الموجهات: (Routeurs) هي أجهزة تتضمن برامج للتوصيل البيني في الشبكة إذ يستلم الرسائل الموجهة إلى الشبكة و يقوم بفحصها بغرض نقلها عبر الموصلات الصحيحة إلى مقاصدها.

ي- خطوط الاتصال: يتم ربط مكونات الشبكة مع بعضها البعض بواسطة أسلاك معدنية أو ألياف زجاجية.

ر- البرمجيات: تقوم بإدارة تدفق البيانات داخل الشبكة بواسطة:[2]

- الرقابة على الشبكة من حيث التحكم في الاتصال مع مختلف الأجهزة و على صلاحية المستفيد من الدخول إلى الشبكة.
- إدارة الشبكة عن طريق برمجيات تستكشف جاهزية الأجهزة الملحقة لاستقبال و معالجة و إرسال البيانات.
- تحويل البيانات و الملفات بين مختلف أجزاء الشبكة.
- اكتشاف الأخطاء و السيطرة عليها و حماية البيانات من الدخول غير المسموح به و تسريب البيانات.

2.4 - أنواع الشبكات:

أ- الشبكات المحلية: (Local Area Network) LAN

هي مجموعة أجهزة طرفية موصولة فيما بينها ضمن حدود جغرافية ضيقة (مبنى أو عدة مباني متقاربة) يستعملها المستفيدون داخل المؤسسة بشكل رئيسي، و لا يمكن الدخول إليها إلا للأفراد المسموح لهم بذلك.[3]

---

[1] سليم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 144.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 354.

[3] سليم الحسنية، مرجع سبق ذكره، ص 155.

أو هي مجموعة الحواسيب و التجهيزات الأخرى و التي يتم وضعها قريبا من بعضها البعض، و يكون الاتصال مغلق بين حواسيب الشبكة، و تمتاز ب:

- سرعة نقل البيانات و الدخول إلى الشبكة.
- الرقابة و السيطرة عل الدخول للشبكة يكون بفعالية.
- إمكانية ربط العديد من الحواسيب و المستخدمين.
- تكاليف الأفراد و التشغيل و الصيانة تكون منخفضة نسبيا.

ب- الشبكة المناطقية العريضة: MAN (Metropolitan Area Network)

تغطي هذه الشبكة منطقة جغرافية كبيرة و يستخدمها الموظفون، العملاء، الموردون في تبادل البيانات و إجراء العمليات و يتم الاتصال بين أجزاء الشبكة عبر إحدى شركات الشبكات عن طريق خطوط الهاتف أو توصيلات خاصة بالمؤسسة.

ج- الشبكة المضيفة للقيمة: WAN (Word Area Network)

هي شبكات اتصال بين المسافات البعيدة حيث تقوم شركات متخصصة في التجهيزات المادية و البرمجيات من تمكين المؤسسات من تبادل البيانات بين الشبكات الخاصة بالمؤسسات المختلفة مثل LAN, MAN. و منها:

- **الانترنيت:** Internet هي الشبكة العالمية و توفر العديد من الخدمات كالبريد الالكتروني، التعليم، الدخول إلى قواعد بيانات متنوعة، نقل البرمجيات...
- **الانترانت:** Intra net هي الشبكة الداخلية للمؤسسة محدودة على مستخدمي المؤسسة الداخليين و تتعلق بمذكرات الملفات، المعطيات، الوثائق، و غيرها من البيانات الخاصة بالمؤسسة و تستخدم لتسهيل التعاون بين المستخدمين و تسهيل انتقال البيانات بين مختلف الفروع.
- **الاكسترانت:** Extra net هي شبكة آمنة بين موقعي عمل ضمن مقطع من انترانت الشركة و تستخدم في التعاملات التجارية الالكترونية عن طريق السماح للزبائن و الموردين، و غيرهم من المستعملين القانونيين للولوج إلى الانترانت الخاص بكل منهم عن طريق الانترنت.[1]

4.4- هندسة أنظمة المعلومات:

تسمح أنظمة إدارة قواعد البيانات من توفير بيانات مشتركة تستخدمها العديد من التطبيقات و هو ما يتطلب تجزئة نظم المعلومات من خلال شبكة معلومات أي إمكانية استخدام العديد من الحواسيب لمعلومات متباعدة، و منه يجب وضع إستراتيجية توزيع المعلومات و تحديد كيفية تقسيم و توزيع البرامج و البيانات في نظام المعلومات بين مختلف أجهزة الحاسوب المرتبطة به. و يتم ذلك عن طريق هندسة نظام المعلومات:

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 358.

أ- الهندسة المحلية: و نميز نوعين:

- يتم استخدام حاسوب واحد دون اللجوء إلى استخدام الشبكة.
- يتم استخدام وحدة معالجة مرتبطة مع مجموعة من الشاشات/ الفأرة/لوحة المفاتيح، و تسمى الشبكة الطرفية و تعتبر المراكز سلبية بمعنى أن تخزين ومعالجة البيانات يتم في وحدة معالجة مشتركة.

ب- هندسة الملقم/الزبون: تستخدم هذه الهندسة عدة حواسيب مرتبطة فيما بينها تسمى الزبائن، و ترتبط مع جهاز حاسوب مركزي يسمى الملقم، و الذي يقوم بتقديم البيانات و المعالجات إلى المراكز الأخرى.

تسمح هذه الهندسة بنقل بعض البيانات مع الحفاظ على العمل المحلي.

ج- الهندسة المقسمة: هي الهندسة الجديدة تستخدم ملقم بيانات يختلف عن ملقم المعالجات و يصبح هذا الأخير مستضاف عند ملقم البيانات، و الهدف منها هو تقسيم العمل بين أجهزة المختلفة و يمكن تمييز نوع الآلة حسب نوع الخدمة (أقراص كبيرة في ملقم البيانات، عدة معالجات ماكروية في ملقم المعالجات).

ثانيا : تصميم و تطوير نظام المعلومات المحاسبي

تمر عملية تصميم و تطوير نظام المعلومات المحاسبية بعدة مراحل متتابعة و متجانسة بهدف تحقيق فعالية و كفاءة النظام في معالجة البيانات و تقديم نتائج ملائمة، وتتلخص هذه المراحل فيما يلي:

1- مرحلة التخطيط:

يتم في هذه المرحلة تحديد المشاكل و نقاط الضعف الكامنة وراء الحاجة إلى تطوير النظام القائم أو استحداث نظام جديد، كما يتم تحديد الأهداف المراد تحقيقها و معدات نظام المعلومات المحاسبي اللازمة لذلك[1] و يتطلب ذلك دراسة عدة جوانب في المؤسسة، وهي:[2]

- بيئة النظام: و ذلك من خلال جمع بيانات حول المنظمة فيما يتعلق بملكيتها، شكلها القانوني، طبيعة النشاط، و المنتجات و الخدمات التي تقدمها.
- الهيكل التنظيمي للمنظمة: من خلال الخريطة التنظيمية للمؤسسة يتم تحديد الإدارات الرئيسية و الفرعية و المهام الملقاة على عاتقها و الصلاحيات الممنوحة لها.
- الإجراءات المتبعة، و البيانات، الوثائق، و التقارير التي يتم إعدادها و تبادلها أثناء تنفيذ الأعمال.

و تسمح هذه المعلومات القيام بدراسة جدوى أولية بهدف: [3]

- تحديد الدوافع الكامنة وراء التغيير (خلل تقني، عجز وظيفي...)
- التحسينات و المكاسب المنتظرة من هذه العملية كما و نوعا.
- صعوبات و حدود المشروع.

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 165.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[3] Eric TORT, Op.Cit, P83.

- التغييرات التنظيمية (التقنية و البشرية) التي ستنجم عن المشروع.
- السيناريوهات الممكنة فيما يخص تطوير النظام المحاسبي (تطوير أو استبدال النظام القائم).
- التطلعات المستهدفة فيما يخص إجراءات و مستوى التألية (مستوى تشغيلي، مستوى القرارات).

2- مرحلة التحليل:

الهدف من هذه المرحلة هو الفهم المعمق للنظام القائم (إذا تعلق الأمر بالتغيير) و/أو النظام المستقبلي و يحاول إدراك وظيفة و كيفية عمل النظام القائم من جهة ووضع تصور حول عمل النظام المستقبلي من جهة أخرى، و تبدأ هذه المرحلة عادة بسلسلة من المقابلات مع المستخدمين المستقبليين للنظام بهدف جمع المعلومات، و من ثم معالجتها باستخدام النماذج التالية:

- نموذج مخططات التدفق: يستخدم لتحليل تدفق المعلومات.
- نموذج الوحدة-المجموعة: (Entité- Association) يستخدم لتحليل المعلومات.
- النموذج التنظيمي للمعالجات: (Model Organisationnel des Traitements)MOT يستخدم لتحليل الإجراءات.[1]

و ترتكز هذه المرحلة على الخطوات التالية:[2]

- دراسة النظام القائم و تحليله بشكل معمق بهدف التغيير و ذلك من خلال:
  - دراسة محتويات تقارير و قوائم النظام و التعرف إلى طرق إعدادها و دوريتها و قدرتها على الوفاء باحتياجات الإدارة.
  - التعرف على جميع حسابات المشروع الرئيسية و الفرعية و ذلك من خلال الاطلاع على دليل الحسابات لتقرير مدى ملاءمته مع واقع المنظمة.
  - الحصول على نسخ بيضاء من دفتر اليومية للتعرف على درجة التفاصيل الواردة في بياناتها و كيفية إجراء عملية التسجيل بها.
  - الحصول على نسخة من الدليل المحاسبي و دراسته بدقة للحكم على مدى كفاءة الإجراءات المحاسبية المطبقة للتسجيل في دفتر اليومية.

استنادا إلى المعلومات السابقة يقوم المحلل بإعداد توصيف خاص لإجراءات العمل في النظام و ذلك من خلال عدة وسائل توصيف كمخططات سير المستندات، مخططات تدفق البيانات التحليلية...

- التعرف إلى حاجة المراكز و المستويات الإدارية المختلفة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (تحليل الحاجة إلى المعلومات).

[1] Armand Dayan et autres, Op.Cit, P998.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 68.

- تحديد متطلبات النظام الخاصة و تحديد مدخلاته الضرورية حتى نتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه و كذلك تحديد العلاقات بين النظم الفرعية فمخرجات نظام فرعي تشكل مدخلات نظام آخر.
- وضع تقرير تحليل النظام، يتضمن العناصر التالية:
  - ملخص عن مدى و أهداف مرحلة التحليل.
  - توصيف العلاقة بين النظام المحلل و كل نظم المعلومات الرئيسية في المؤسسة.
  - ملخص عن القرارات التي يتم اتخاذها و المعلومات التي يجب توفرها حتى يتم اتخاذ القرار.
  - تحديد متطلبات تنفيذ النظام.
  - إعداد موازنة تقديرية لتكاليف إنشاء النظام الجديد و الوقت الذي يستغرقه.
  - تقديم توصيات إما بتعديل النظام القائم أو تصميم نظام جديد.
  - تقديم توصيات حول تعديل أهداف النظام المقترح.

تسمح لنا مرحلة التحليل بتقرير التجديد الكلي أو الجزئي للنظام و هنا يتم التساؤل عن الاختيار بين اقتناء برنامج جاهز موجود في السوق أو تصميم تطبيق خاص (على القياس) و فيما يخص الجانب المالي و المحاسبي من النادر اعتماد حل داخلي و ذلك لتوفر برامج جاهزة تلبي احتياجات المؤسسة و إمكانيات تعديل عديدة تسمح بتكييف البرنامج مع الاحتياجات الداخلية الرئيسية.[1]

3- مرحلة تصميم نظام المعلومات:

يعتمد تصميم نظام المعلومات على عدة طرق منهجية جديدة (Orienté Objet)، UML (Unified Model Langage) ، و أخرى قديمة مثل Merise, Axial و التي تعتبر طرق أساسية تسمح بتنظيم هيكلة نظام المعلومات المحاسبي، فمثلا طريقة Merise كان لها الفضل في التعريف بعدة دورات في بناء نظم المعلومات، و بعد مرحلة الدراسة الأولية تأتي مرحلة تصميم و تنفيذ النظام، و هي ترتكز على ثلاثة مستويات أساسية للتحليل تشكل المرحلة الأولى لتقييم نظم المعلومات و تتلخص في الأسئلة التالية: ماذا ؟ من ؟ أين ؟ متى ؟ كيف؟[2]

ويقوم تصميم النظم على مبدأ النظم نفسه أي أن النظام يشمل مدخلات، معالجة، و مخرجات و يشمل تصميم النظام على تصميم طبيعة و محتوى مدخلات الملفات، و الإجراءات، و المخرجات و تحديد العلاقات فيما بينها. و تعتمد هذه المرحلة على عدة خطوات:[3]

1.3 - توصيف النظام و اختيار البدائل: إن حل مشكلة النظام يمكن أن يتم عبر عدة طرق، و يقوم مصمم النظام بحصر البدائل الممكنة لتصميم النظام الجديد و توصيفها و يتم اختيار أفضل هذه البدائل بناءا على الدراسة

---

[1] Eric TORT, Op.Cit, P 83

[2] Eric TORT, Idem, P84

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 72-76.

الفنية و الاقتصادية لكل منها لاعتماده كنظام جديد مقترح يمثل الحل الأمثل في ظل الإمكانيات المتاحة لمشكلات المؤسسة.

2.3 - تصميم مخرجات النظام:

بعد تعريف المخرجات المطلوبة (اسم التقرير، الهدف منه، وسيط الإخراج، تصميم الشكل العام، دورية التقرير، حجم المعلومات التي يتضمنها، و عدد النسخ المطلوبة)، يقوم مصمم النظام بوضع المواصفات العامة لكل شكل من أشكال المخرجات و صورها المختلفة، سواء كانت صفحات التقرير الورقي المطبوع أو على الشاشة و وضع مواصفات كل مفردة من مفردات المخرجات:

- تحديد العناصر التي تحدد الشكل العام لكل صفحة من التقرير.
- تحديد المفردات التي يتعين ظهورها على الصفحة أو الشاشة.
- ترسل هذه المفردات بالشكل الذي يجب أن تظهر فيه على الشاشة أو على الورق.
- تحديد نوع المفردة أي نموذج المفردة و عدد الخانات التي سوف تشغلها.
- إعداد ورقة أو نموذج لمواصفات المخرجات.
- يقوم المصمم بتصوير شكل التقرير كما يجب أن يظهر على الشاشة أو الورق و تحليله.

3.3- تصميم قاعدة البيانات: و يتعلق الأمر بتصميم الملفات و قواعد البيانات التي ستحوي هذه العناصر، من خلال:

- تحديد الوسيط المادي الذي ستخزن فيه عناصر أشكال المخرجات (أقراص صلبة أو ممغنطة...).
- تحديد أسماء الملفات و طرق تنظيمها في قواعد البيانات (تتابعي، عشوائي، مفهرس...) و طرق الوصول إلى البيانات المخزنة في الملفات (تتابعيا، عشوائيا).
- تحديد أسماء الحقول و الملفات، أطوالها و أنواعها.
- تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى قاعدة البيانات.
- تحديد طرق معالجة الملفات و قواعد البيانات سواء كانت آنية، مباشرة، أم فورية.
- تحديد العمليات التي ستخضع لها قاعدة البيانات (إدارة قواعد البيانات، بنوك المعلومات)، من خلال إدارة الملفات (إنشاء، تحديث، استرجاع، صيانة).[1]

4.3- المعالجة أو تصميم البرمجيات الحاسبية:[2]

يجب تحديد مواصفات المكونات المادية من أجهزة الحاسوب و الأجهزة الطرفية الملحقة و تقنيات الاتصال، و تصميم البرامج التي ستعالج البيانات المخزنة في قاعدة البيانات، و تعرضها على شكل معلومات على الشاشة أو في

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 189.
[2] محمد يوسف الحفناوي، نفس المرجع السابق، ص 192.

شكل تقارير، و يتم ذلك في شكل عدد من البرامج الفرعية التي تتكامل فيما بينها لتحقق الهدف الرئيسي، و يمكن تقسيم البرامج الفرعية المكونة للنظام المحاسبي إلى برامج إدخال البيانات، برامج التحقق من صحة البيانات، برامج إنشاء الملفات، برامج النسخ، برامج التحديث، برامج عرض البيانات على الشاشة، برامج استخراج التقارير المطبوعة. كما يجب مراعاة الصحة و الدقة و السرعة إلى جانب التوافق بين المكونات المادية و البرمجية، إلى جانب تحديد خطوات المعالجة التي تمر بها البيانات للوصول إلى النتائج و تسلسل تنفيذ هذه العمليات أي تصميم خوارزميات المعالجة.

5.3- تصميم المدخلات:[1]

يجب تحديد مواصفات المدخلات (مصدر، حجم، نوع) التي يجب أن يدخلها المستخدم إلى النظام بهدف الحصول على المخرجات، كما يجب تصميم شاشات الإدخال لتسهيل عمليات الإدخال من أجل توفير الوقت و الجهد و ضمان الدقة و التوافق و التناسب في الإدخال، و ربطها بقاعدة البيانات و استخدام أسلوب الاختيار (Sélection) من خلال قائمة تتضمن الاقتراحات الممكنة عوض أسلوب الإدخال اليدوي كلما كان ذلك ممكنا، أو استخدام الماسح الضوئي لإدخال رقم السلع إلى النظام و يقوم النظام بتحديد صنف السلعة و سعرها من خلال الرجوع إلى قاعدة البيانات.

4- تنفيذ النظام:

تتضمن هذه المرحلة تطبيق المواصفات التي تم اختيارها في مرحلة التصميم وفق المراحل التالية:

1.4- اختيار الموقع و إعداده:

و ذلك بتوفير الشروط اللازمة لتشغيل الأجهزة (تهوية، درجة الحرارة، قوة و ثبات توصيلات التيار الكهربائي) و اعتبارات الأمان (الحماية من الحرائق، التزود بالطاقة).

2.4- تركيب التجهيزات و اختبارها :

و ذلك للتأكد من صلاحية الأجهزة و سلامتها من الناحية الفنية و التشغيلية من الناحية البرمجية أي إمكانية تشغيلها بالبرمجيات المصاحبة لها و المتفق عليها.

3.4- كتابة البرامج التطبيقية و اختبارها:

و ذلك باتباع الخطوات التالية:

- تحديد لغة البرمجة التي يجب استخدامها و التي تناسب النظام الذي تم تصميمه.
- تحديد أسلوب البرمجة الذي يجب إتباعه في البرامج (تقليدي، هرمي، نموذجي).
- تحليل مواصفات البرامج بتحديد مخرجاته و مدخلاته و طرق الحل المختلفة و تقييمها و اختيار أمثلها.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

- إعداد مخطط تدفق البيانات و خوارزميات الحل.
- كتابة البرنامج باللغة التي تم تحديدها.
- توثيق البرنامج.

4.4- تدريب الكوادر:

يتم ذلك بإعداد برامج تدريبية تحدد المستويات التدريبية المختلفة و البرامج المناسبة لكل منها، و يمكن تصنيف المتدربين إلى:

أ- العاملون في **نظام المعلومات المحاسبي**: يتم تدريب الأفراد المسؤولين مباشرة عن تشغيل النظام الجديد، كمدخلي البيانات و المبرمجون بشكل مفصل و معمق. يتم تدريب المشرفين المباشرين على كيفية تشغيل النظام و متابعة العمل و تقييمه.

ب- العاملون في **أقسام المنظمة الأخرى**: يجب أن تشمل عملية تدريب الأفراد الذين لهم علاقة مع النظام الجديد أي العاملين في الدوائر و الأقسام التي لها علاقة مع النظام الجديد (مثل قسم المبيعات، المشتريات...) و يتم تدريبهم على أسلوب العمل و الإجراءات الجديدة، و العلاقات الإجرائية الجديدة التي قد تنشا بين أقسامهم و النظام الجديد و كيفية التعامل مع النماذج التي ستنقل المعلومات من و إلى هذا النظام. و كذلك الإدارة العليا لاعتمادها على المعلومات التي ينتجها هذا النظام في اتخاذ القرارات و يتم تدريبهم على كيفية الحصول على المعلومات من خلال النظام.

5.4- تحويل الملفات:

و يتعلق الأمر بتحويل الملفات الرئيسية من صورتها الحالية في النظام اليدوي أو الآلي القديم إلى صورتها الجديدة التي تناسب النظام الآلي الجديد و ذلك مع احترام:

أ- تكامل الملفات أي النقل الدقيق و الكامل للبيانات و المعلومات الموجودة في سجلات الملفات الحالية و التي ستستخدم في النظام الجديد.

ب- ضمان أمن و سلامة الملفات و حمايتها من خطر التسرب أو الإفشاء، أو التلف بسبب سوء الاستعمال أو عدم صلاحية معدات الأمان و حمايتها من الحرائق و السرقة.

و يتطلب ذلك وضع إجراءات الأمن اللازمة و الحد من تداول الملفات بين عدد كبير من الأفراد. كما تتخلل هذه المرحلة العديد من الصعوبات كعدم التطابق بين المراجع (عدم تطابق الترقيم، و اختلاف الأشكال)، صعوبة التنفيذ و الاسترجاع الآلي للبيانات (مناطق غير مسجلة أو غير موجودة)، و الحجم الهائل للبيانات (محاسبة الزبائن)، و هو ما يتطلب دراسة كمية (حجم البيانات)، و نوعية (تطابق و دقة البيانات) و تحديد مستوى و مجال استرجاع البيانات.[1]

---

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 190

5- تشغيل النظام و تقويمه:[1]

بعد الانتهاء من تنفيذ النظام يتم التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد و ذلك حسب ثلاث استراتيجيات:

1.5- التحول المباشر:

يتم إيقاف العمل بالنظام القديم و اعتماد النظام الجديد فورا و إحلال النظام الجديد مكان القديم إحلالا كاملا.

2.5- التحول المتوازي:

يتم تشغيل النظام الجديد جنبا إلى جنب مع النظام القديم حتى يتم التأكد من صلاحيته و كفاءته و مدى تطابق نتائجهما ثم يتم إحلال النظام الجديد مكان القديم.

3.5- التحول التدريجي: و ينقسم إلى:

أ- التحول التوزيعي: يتم استخدام النظام الجديد مكان النظام القديم في فرع من فروع المؤسسة و إذا تبين نجاحه ينتقل إلى الفروع الأخرى.

ب- التحول بالتجربة النموذجية: يكون تطبيق النظام الجديد على جزء من النظام كنموذج يتم إعداده للتجربة ثم يطبق على بقية الأجزاء إذا ما تبين نجاحه في النموذج.

ج- التحول الجزئي: حيث يتم تطبيق النظام تدريجيا حيث تزداد المعاملات التي تدخل النظام الجديد بشكل مستمر إلى أن يتم استيعاب كامل المعاملات. و هناك عدة اعتبارات ترتبط بتشغيل النظام الجديد:

- الزمن اللازم لإتمام عملية الإحلال.
- مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها بين النظام القديم و الجديد من أجل اكتشاف أي انحراف.
- تتبع مواقع الأخطاء أثناء التشغيل و تصحيحها أول بأول.

تتطلب هذه المرحلة اختبار النظام و مكوناته من حيث البرامج، الإجراءات، و يتم تقييم النظام من الناحية الفنية، المالية و الاقتصادية:

- الناحية الفنية: أي فحص أداء النظام و مخرجاته و تقييمها بغرض اكتشاف أي انحرافات عن الأهداف المسطرة (مدى تحقيق الأهداف، تحديد الانحرافات و أسبابها و مواطنها، تحديد التعديلات اللازمة).
- التقرير المالي: يتعلق بتحليل التكاليف و المنافع أي تكاليف النظام الجديد مقابل المنافع و العوائد المترتبة عن تشغيله و مدى تحقيقه للأهداف الاقتصادية.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

6- صيانة النظام:[1]

آخر مرحلة من مراحل التطوير و التي تتزامن مع عمل نظام المعلومات المحاسبي المطور هي مرحلة الصيانة و هي متابعة عمل أجزاء النظام للتأكد من أنها تتكامل فيما بينها لتحقيق أهداف و متطلبات النظام و ترتبط بجانبين مهمين:

1.6- صيانة المعدات و الأجهزة:

متابعة عمل الأجهزة و كفاءتها و اكتشاف أي خلل قد يطرأ عليها أو الحاجة إلى التطوير و ذلك من أجل إجراء الإصلاحات أو التحديثات اللازمة بواسطة شخص مختص.

2.6- صيانة البرامج:

تعديل و تحسين برمجيات النظام لتعمل بكفاءة أكبر و لمواكبة أي تغيرات تحدث في المؤسسة من أجل تزويدها بالمعلومات الضرورية في الوقت و بالشكل المناسب (إضافة بيانات، تحسين شكل التقرير، إضافة تقارير جديدة، حذف تقارير موجودة، تعديل بعض العمليات).

ثالثا: إسهامات تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة في تطوير نظام المعلومات المحاسبي.

بعد التطرق إلى مراحل تصميم و تطوير النظم سوف نرى أهم التطورات التكنولوجية التي تساهم في تطوير وظيفة النظم المحاسبية في ظل التكنولوجيا الجديدة للمعلومات و الاتصالات (NTIC) التي تستطيع المؤسسة الاستفادة من التطورات التقنية في مختلف مستوياتها و يتعلق الأمر ب:

- إدارة بيانات العمليات و المعاملات.
- أدوات المساعدة في اتخاذ القرار و القيادة.
- تبادل البيانات داخليا و مع الشركاء الخارجيين.

1- تكنولوجيا تقسيم و إدارة البيانات:[2]

من أهم الأدوات التي تسمح بتنظيم إدارة البيانات ذات الطبيعة الاقتصادية و المحاسبية:

1.1- ERP، الملقم-الزبون Client-Serveur، و التكنولوجيات الأخرى:

فيما يخص إدارة البيانات، تساهم ERP (Entreprise Resourcing Planning) أو (Planification des Ressources de l'Entreprise) في دمج بيانات المعاملات الناتجة عن مختلف دورات العمليات و تحسين إمكانية العمل الداخلي (interopérabilité) بين التطبيقات العملياتية و الوظيفية، و تعتبر النظام المركزي لإدماج المعلومات القاعدية للمؤسسة و التي يمكن من خلالها القيام بعدة تحليلات.

---

[1] محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 202.
[2] Eric TORT, Op.Cit, P94

و من وجهة النظر الهندسية فان الشكل الملقم/الزبون يعد من الوسائل الفعالة لتقسيم البيانات بين عدة مستخدمين عن طريق ملقم مركزي أو مبعد، ومن حيث المرونة التي يوفرها تستخدمه المؤسسات غير المركزية أين ينفذ المستخدمون المحليون بتطبيقاتهم إلى جانب قدرتهم على الدخول إلى ملقم البيانات و في نفس المجال ظهر مركز المعلومات (info centre) الذي يهدف إلى توفير قاعدة بيانات للمستخدمين المحليين و الذي من خلاله يستطيعون القيام بمحاكاة و معالجة خاصة بمجال نشاطهم.

2.1- برامج مجموعة العمل/ تدفقات العمل: Workflow/Groupwar

تسمح لمختلف أعضاء المؤسسة بالعمل فيما بينهم بشكل أفضل بواسطة شبكات آلية و يسمح بتنظيم و مراقبة و إدارة دورة معالجة المعلومات حيث ترفع من إنتاجية العمل الجماعي في المؤسسة، و ترتبط هذه التكنولوجيا بالأعمال الجماعية التي تتطلب تبادل البيانات بين نفس الفرقة.

تطبيقيا تستخدم هذه التكنولوجيا بطريقة مركبة خاصة في المؤسسات الكبيرة و تكون مركزة في نظام مدمج (PGI/ERP) و توضع البيانات القاعدية في متناول المستخدمين المحليين حسب النموذج الملقم-الزبون و شبكات تسمح بتقسيم البيانات و ذلك بمساعدة أدواة مثل (workflow، إدارة الوثائق...).

3.1- من نظم إدارة قواعد البيانات SGBD إلى Datawarehouse:

في إطار تخزين و تحليل البيانات هناك تطور ملحوظ مع ظهور نظم مستودع البيانات (Datawarehouse) رغم أن تقنيات SGBD و ERP التي تسمح قبل كل شيء بوضع إدارة عملياتية حديثة و مدمجة للمحاسبة، تأتي نظم مستودع البيانات(Datawarehouse) لتوسيع نظام المعلومات المحاسبي بإدماج مجموعة البيانات في قاعدة متعددة الأبعاد (Multidimensionnelle).

و يقوم مبدأ نظام مستودع البيانات على استرجاع معلومات العمليات المعالجة من النظم المختلفة و حتى ذات الطبيعة المختلفة بهدف تجميعها في " مستودع مشترك" و بتنظيمها بهذا الشكل توفر إمكانيات عديدة في إطار المعالجة المتعددة الأبعاد و تقاطع البيانات المختلفة المصدر (المالية، التجارية...) و التي بإمكانها تغذية لوحة القيادة، التطبيقات التحليلية و عموما أنظمة اتخاذ القرار و الترحيل (Reporting).

إن الهدف الأساسي هو وضع البيانات في إطار مشترك بهدف التحليل و اتخاذ القرار في مختلف المؤسسات و بمساعدة تكنولوجيا متقدمة و أدواة مختلفة تسمح بالقيام بمعالجات إحصائية و تحليلات مختلفة حسب مواصفات محددة.

2- تكنولوجيا تبادل البيانات الإلكترونية:[1]

منذ العديد من السنوات تم احتواء تبادلات المعلومات بفضل التطور التكنولوجي من نوع EDI و حديثا استخدام Internet/intranet و التي أدت إلى تطوير تبادل المعلومات بين المستخدمين الداخليين في المؤسسة و مع الأطراف الخارجية.

1.2- الشكل غير الملموس للتدفقات داخل المؤسسة:

لقد انتشر الشكل غير الملموس للمعلومات و التبادلات الداخلية و الخارجية للمؤسسة مثلا المحاسبة الآلية، و أصبح الإطار التنظيمي يتميز بالمرونة خلال العشرينية الأخيرة للتكيف مع التطورات التقنية، فيما يخص شرعية الوثائق المحاسبية و الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ...)، كما أن الإدارة الضريبية تبنت هذا الأمر لتبسيط الإجراءات الإدارية عن طريق التبادل الالكتروني للمعلومات في التصريحات الضريبية و الاجتماعية، وبين المؤسسة و البنوك عن طريق تبادل التدفقات النقدية، أما في مجال التبادلات التجارية كان التطور مهما عن طريق L'E-economie و الذي سمح بتفتح المؤسسة على محيطها بشكل كامل، رغم ظهور بعض الصعوبات المتعلقة بشرعية المتعاملين و إثبات المعاملات.

2.2- تكنولوجيا تبادل البيانات الإلكترونية:Echange de Données Informatisées EDI

ظهرت تكنولوجيا تبادل البيانات المحوسبة و التي ترتكز على تبادل البيانات الالكترونية بين وحدتين مختلفتين بمساعدة أدوات اتصال مختصة.

لقد أصبحت هذه التبادلات ممكنة بفضل بروتوكولات الاتصال مثل المعيار الدولي EDIFACT [2] القائمة على اتصال البيانات المالية و التجارية، و فيما يخص المحاسبة يوجد معيار خاص يسمى EDIFICAS [3] بهدف توحيد الرسائل مثل الكتابات المحاسبية، الموازنات المحاسبية، مخطط الحسابات...

تطبيقيا تقدم EDI مزايا مهمة بتسريع تبادل البيانات بين الشركاء مع ضمان جودة و فعالية المعلومات و التي تعتبر أفضل من تكنولوجيا WEB الأقل أمنا، و يتم استغلال EDI عن طريق التطبيقات بهدف الاتصال و تبادل البيانات بالشكل المطلوب و في أمن كامل بين المؤسسة و مختلف شركائها لخلق حوار دائم في الاتجاهين.

3.2- ظهور تكنولوجيات Internet/Intranet : WEB

أ- الإنترنيت: توسع استخدام الانترنيت في مجال تبادل البيانات مع مختلف المتعاملين الخارجيين للمؤسسة، و خاصة فيما يتعلق بالتبادلات التجارية في إطار l'e-commerce و l'e-Business أي تبادل السلع و الخدمات عبر الانترنيت انطلاقا من بوابة WEB التي تستطيع المؤسسة عرض منتجاتا و خدماتا على الزبائن رغم بعض

---

[1] Eric TORT, Op.Cit, P 99

[2] Echange de données informatisées pour l'administration et le commerce et le transport.

[3] Echange de données informatisées en matière financière, informationnelle et comptable,audit analytique et sociale

المشاكل المتعلقة بالطلب، الفوترة، و الدفع. و يرتبط تطور التبادلات عن طريق الانترنيت بالضمانات و أمن البيانات بالتقدم التقني إلى جانب التطورات التنظيمية المتعلقة بالشرعية و الإثبات.

الإنترانت : داخليا، تسمح الإنترانت بتحسين الاتصال داخل المؤسسة و تسهيل تبادل الرسائل، ملفات البيانات، و التطبيقات، و يسمح بانتقال المعلومات بين المراكز المستقلة عموديا بين الوحدات التشغيلية و الإدارة. و في مجال المحاسبة نجد العديد من التطبيقات الخاصة بالترحيل و ما يتطلبه من جمع كامل للبيانات من جهات مختلفة، كما نلاحظ مساهمات التكنولوجيات الجديدة للاتصال و المعلومات فيما يخص تصميم النظم المحاسبية و في تبادل البيانات و تسييرها.

و أخيرا، تساهم NTIC في حل المشاكل المتعلقة باللامركزية، المعالجة البعدية للمعلومات رغم ظهور صعوبات جديدة تتعلق بحماية الدخول إلى النظام و توحيد لغات الاتصال، كما أن فتح النظام المحاسبي للاستخدام المتعدد يجلب خطر فقدان سرية البيانات الإستراتيجية.

رابعا: تأثير استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي:

منذ أن ظهر الإعلام الآلي استخدم لتسهيل أعمال المعالجة المحاسبية، و يظهر ذلك من خلال تأثير استخدام الحاسوب على النظام المحاسبي من خلال: [1]

1- تأثير استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي:

يهدف النظام المحاسبي إلى تحقيق بعض الأهداف منها:

- توفير معلومات عن طبيعة و أوجه نشاط المنشأة وعن نتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة هي السنة المالية وتوصيل هذه المعلومات إلى أطراف داخلية و خارجية ذات علاقة مع المؤسسة.
- توفير معلومات تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.
- توفير معلومات تساعد في حماية أموال المنشأة وحماية أصولها والرقابة عليها.

إن استخدام الحاسوب يحدث تغيرات في إجراءات التسجيل ومعالجة البيانات إلا أن هذا لا يغير من أهداف النظام المحاسبي. إن استخدام الحاسوب يؤدي إلى زيادة فعالية النظام في تحقيق أهدافه، حيث أن استخدامه يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات، لأن تشغيل هذه البيانات يتم داخل الجهاز وطبقاً لبرامج محددة معدة مسبقاً. حيث أن استخدام الحاسوب يؤثر على درجة كفاءة النظام ولكن دون إن يؤثر على طبيعة هذه الأهداف.

[1] منتديات بوابة العرب، الاقتصاد و العلوم الادارية، منتدى المحاسبة و الضرائب، تأثير استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي http://vb.arabsgate.com/showthread.php?t=453827.

2- تأثير استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي:

يؤثر استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي، كما يلي:

1.2- الوثائق والمستندات:

وتشمل المستندات التي تحوي بيانات عن العمليات المالية بين المنشأة والأطراف الخارجية، يتم تصميم الوثائق والمستندات في ظل النظام اليدوي بشكل معين وتستخدم هذه المستندات كمصدر للقيد في الدفاتر والسجلات.

أما في النظام الآلي فإن الأمر يتطلب تعديلاً في الشكل أو طبيعة المستند أو استخدام مستندات وسيطة تحوي على البيانات المدونة في المستندات الأصلية ومترجمة بطريقة يتعامل معها الحاسوب لأجل تغذيته بهذه البيانات والتي تعد مدخلات النظام.

ومن أهم وسائط نقل البيانات في ظل استخدام الحاسوب ما يلي:

أ- الأقراص : وتعد هذه من أكثر الوسائل استخداما حيث يتم تخزين البيانات الموجودة في المستندات الأصلية في هذه الاسطوانات، ومن ثم يتم استخدام هذه الأقراص في أجهزة الحاسوب لمعالجتها.

ب- الاسطوانات : وتعد من أكثر الوسائل تطوراً، ومن ثم يتم استخدامها في أجهزة الحاسوب لمعالجتها واستخلاص المعلومات المطلوبة.

ج- الطرفيات : حيث يتم تغذية الحاسوب بالبيانات الموجودة في المستندات الأصلية مباشرة عن طريق لوحة المفاتيح المتصلة بالحاسوب وتتم عن طريقها التغذية وفي الوقت نفسه تتم طباعة البيانات على القرص أو الاسطوانة.

2.2-الدفاتر و السجلات:

وتشمل دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ حيث يتم التسجيل في هذه الدفاتر من واقع البيانات المدونة في الوثائق، وفي النظام اليدوي تتكون المجموعة الدفترية من دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وهي تأخذ شكل دفاتر وسجلات يتم بها إثبات القيود وتبويب الحسابات، كما يتمكن من يطلع عليها أن يقرأ ما فيها من بيانات وأرقام. أما في ظل استخدام الحاسوب فإن الدفاتر والسجلات أخذت شكل أقراص واسطوانات ممغنطة ولا يتمكن القارئ من الاطلاع على البيانات المسجلة عليها بصورة مباشرة كما هو الحال في النظام اليدوي حيث يتم إعداد القيد وإثباته في دفتر اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الكمبيوتر، مما يؤدي إلى صعوبة تتبع مسار العملية المحاسبية، وبالتالي احتمال حدوث الأخطاء أو التزوير.

3.2- دليل الحسابات:

ويمثل أسماء وأرقام الحسابات، مصنفه في شكل مجموعات مثل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات، و النتائج، إن وجود دليل الحسابات في الأنظمة التي تستخدم الحاسوب يعتبر أمرا ضرورياً وذلك لان الحاسوب

لا يتمكن من توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان هناك رموز بأرقام وأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية. وعليه فإن دليل الحسابات لن يتغير سواء كان النظام المستخدم آليا أو يدويا.

4.2- التقارير والقوائم المالية:

وتمثل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، إن استخدام الحاسوب في تشغيل البيانات قد أدى إلى التأثير على التقارير والقوائم المالية من حيث نوعية التقارير والقوائم من جهة ومن حيث وسيلة عرضها.

فمن حيث نوعية التقارير والقوائم نجد أن استخدام الحاسوب قد أدى إلى السرعة والدقة في إعداد التقارير والقوائم، إذا أصبح بالإمكان معالجة كميات هائلة من البيانات في زمن قياسي.

ومن ناحية أخرى أصبح عرض النتائج يتم على شاشات مما يمكن من تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة قبل طباعة النتائج وكذلك إجراء التغيرات بسرعة وكفاءة.

3- المنهج المحاسبي:

و من أجل ذلك تمر العمليات المالية عند استخدام النظام اليدوي بالخطوات التالية:

أ- تسجيل العمليات بدفتر اليومية وهو ما يعرف بالقيد.

ب- ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

ج- تلخيص الحسابات أي إيجاد أرصدة الحسابات وإعداد ميزان المراجعة.

د- عرض النتائج حيث يتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات و إعداد القوائم المالية التي تبين المركز المالي.

أما عند استخدام الحاسوب فإنه يتم اختصار هذه الخطوات إلى ثلاث:

أ -تسجيل العمليات وتشمل تسجيل العمليات بدفتر اليومية و الأستاذ.

ب- معالجة البيانات أو تشغيل النظام.

ج- عرض النتائج على شكل تقارير وقوائم مالية.

4- تخزين البيانات:

في ظل استخدام النظام اليدوي يتم تخزين البيانات المدونة في الوثائق و المستندات عن طريق حفظ المستندات الأصلية في ملفات خاصة.

أما في ظل استخدام الحاسوب فإن الأمر يختلف حيث يمكن تخزين البيانات بأحد الأسلوبين أو كليهما:

- الأسلوب الأول: تخزين داخلي أي تخزين البيانات داخل الحاسوب بواسطة وحدة التخزين الداخلي.
- الأسلوب الثاني: التخزين الخارجي الذي يتم على شكل أشرطة أو اسطوانات ممغنطة.

خلاصة المبحث الرابع:

لقد كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة أثرا إيجابيا على نظام المعلومات المحاسبي، نظرا لمساهمة الوسائل المادية (أجهزة الحاسوب و وسائل الاتصالات البعدية) و البرمجية في تطوير طريقة عمله من حيث تحقيق السرعة و الدقة في معالجة المعلومات المحاسبية و تقديمها إلى الأطراف ذات الصلة، رغم ظهور بعض المخاطر الجديدة المتعلقة بأمن البيانات و حمايتها.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر الفصل الأول حوصلة تعرض كل ما يتعلق بتطور المحاسبة بداية من نشأتها كتقنية بسيطة حتى تطورها إلى نظام معلومات محاسبي في ظل مختلف الجوانب النظرية و التطبيقية التي تتحكم فيه، ثم تطرقنا إلى نظرة خارجية لنظام المعلومات المحاسبي من خلال عرض لتدفق البيانات إليه نتيجة علاقته المتشابكة مع الأنظمة الفرعية الأخرى التي تعتبر مخرجاتها هي المصدر الرئيسي لمدخلاته، و كان من الضروري فهم الإجراءات التي تتحكم فيها و البيانات التي تقدمها و التي تصل في شكل وثائق تبرر العملية المالية قبل تسجيلها محاسبيا، و بعدها تطرقنا إلى نظرة داخلية من خلال عرض الإجراءات التي تتحكم في وظيفة المحاسبة و المراحل و الخطوات التي تمر بها عملية معالجة البيانات وصولا إلى عرض المخرجات و ذلك باستخدام التقنيات الجديدة للمعلومات و الاتصالات في أتمتة إجراءات وظيفة المحاسبة.

و الهدف هو دراسة كل الجوانب التي تسمح بالتقرب من فهم مسار تدفق البيانات و الإجراءات المتحكمة فيها داخل المؤسسة كما هو عموما في الواقع بداية من أصل المعلومة أي مصدرها، ثم بعد معالجتها و توزيعها بشكل يسمح لنا بالكشف عن أي خطأ أو إهمال ممكن، و هو الأمر الذي يتطلب الاعتماد على وسائل تقييمية مستقلة ترتكز على مبادئ محددة لهذا الغرض و المتعلقة بالمراجعة و الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي

الفصل الثاني: تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في المؤسسة

مدخل:

إن التطور الذي عرفته المؤسسات و ما سايره من توسع في نشاطها أدى إلى ضرورة التقرير عن نتائجها الاقتصادية إلى الأطراف المعنيين بها، و التي تعبر عنها المعلومات المحاسبية و المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي.

و لا يقوم نظام المعلومات المحاسبي المالي بدوره إلا إذا تمتع بالثقة الكاملة من مستخدميه، و ذلك بسبب عدم التناسق بين الأشخاص المسئولين عن إعداد هذه المعلومات (و الذين هم على علم بما يمكن أن تخفيه) و الأشخاص الذين يستخدمونها (و الذين كونهم خارجيين لا يعلمون بما يمكن أن تخفيه)، إلى جانب التعارض في المصالح باعتبار هذه المعلومات هي أساس تقييم كفاءة و فعالية المسيرين.

و يتطلب تحقيق هذه الثقة في المعلومات المحاسبية مراقبة و مراجعة مستمرة لتسجيل و معالجة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، و التي تشكل أساس إعداد المعلومات المحاسبية، و للتأكد من دقة و صحة هذه الأخيرة يجب تقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة لضمان السير العادي لهذه العمليات في ظل احترام الإجراءات التي تعدها الإدارة، و يعتمد هذا التقييم أساسا على مخطط يسمح انطلاقا من النتائج بالرجوع إلى أصول المعلومات.

المراجعة الداخلية هي اختبار انتقادي يقوم به شخص مستقل للتحقق من تطابق مجموع القواعد و الإجراءات المتبعة في المؤسسة مع سياسة المؤسسة، بهدف التأكد من فعالية نظم الرقابة الداخلية، و للتطرق إلى أهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الرابع: المراجعة و الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي المؤتمت.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية:

أولا: مفهوم المراجعة

1- نبذة تاريخية و تعريف المراجعة :

تنحدر كلمة المراجعة « Audit » من أصول لاتينية و تعني الاستماع، و تعبر عن تقليد روماني قديم للمراقبة، حيث يقوم أفراد مختصين دوريا بالاستماع للمديرين المحليين للمقاطعات و القيام بعمليات فحص، و انتقل هذا التقليد إلى الإدارات بعد ظهور الرأسمالية و المساهمة، و نصت القوانين على تدخل المراجع المحاسبي في شركات المساهمة التي فتحت رأسمالها للجمهور. كما ظهرت مناهج المراجعة في البداية داخلية ثم خارجية من طرف مؤسسات مختصة و مستقلة و انشأ آرثر اندرسن Arthur Andersen أول مكتب مراجعة في شيكاغو سنة 1913م و انتقل من فحص الوثائق المحاسبية إلى تقييم الرقابة الداخلية ثم إلى مدى صحة معلومات التسيير و مدى احترام الإجراءات الداخلية.[1]

تقدم المراجعة منافع اقتصادية عديدة و تساعد على تحسين أداء و أساليب الرقابة الداخلية، حيث يقدم المراجعون اقتراحاتهم إلى الإدارة بهدف تحسين كفاءة التشغيل و تخفيض الأخطاء و الغش و منه تخفيض التكاليف، و ذلك من خلال جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق بين المعايير المقررة سلفا و ما هو موجود فعلا و التقرير عن ذلك. و لقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية "American Accounting Association" كما يلي:[2] "المراجعة هي عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية بهدف تحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

يعتبر هذا التعريف عام لكل أنواع المراجعة، سواء المراجعة الداخلية أو المراجعة العمومية أو المراجعة الخارجية لما تطرق له من:

- و صف المراجعة بأنها عملية نظامية و منهجية، أي :
  - تتضمن مجموعة من الإجراءات التتابعية المخططة جيدا.
  - يحكم هذه الإجراءات إطار نظري ثابت.
  - يتمثل هذا الإطار في مجموعة من الأهداف و المعايير المتفق عليها.
- جمع الأدلة و القرائن بشكل موضوعي أي:
  - بيان طبيعة و جوهر عملية المراجعة الأساسية.
  - التأكيد على عدم خضوع هذه الأدلة و القرائن لأهواء جامعيها أو تكون متميزة حتى تكون موضوعية.

---

[1] Jean marie et autres, pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, 1991, P25.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

رغم أن هذه الأدلة و القرائن تتضمن قدرا من الموضوعية إلا أن المراجع يجب أن يكون له حكم عقلي و موضوعي (خبرة) عند جمع و تقييم هذه الأدلة.

- نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، تعني:

- لا تكتفي مهمة المراجع بفحص المعلومات الواردة في القوائم المالية فحسب، إنما تتضمن أيضا فحص نظام المعلومات و عمليات المحاسبة التي تنتج عنها هذه المعلومات المالية قبل فحص نظام الرقابة الداخلية.
- كلمة الاقتصادية تعني أي حالة تتطلب ضرورة ممارسة نوع من الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد، فالمراجع الداخلي يهتم بالنتائج الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة الداخلية للمؤسسة.

- المعايير المقررة التي يتم على أساسها تقييم النتائج الاقتصادية، فيجب مراعاة ما يلي:

- أن تكون هذه المعايير موحدة و مفهومة إلى حد كبير من الأطراف ذات العلاقة.

- عبارة تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة، تعني: إعداد تقرير مراجعة لتبليغ الأطراف المختلفة و يختلف من حيث الشكل و المضمون و المحتويات باختلاف نوع المراجعة، الطرف الموجهة للتقرير، الظروف المصاحبة لإعداد التقرير.

و تم تعريف المراجعة من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد و المحاسبة UEC سنة 1977 م:[1]

"إن هدف مراجعة الحالة المالية هو إبداء رأي بأن الحالة و النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة و حقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة في المؤسسة".

و يركز هذا التعريف على المراجعة المالية و المحاسبية نظرا لاهتمام وظيفة المراجعة على هذا الجانب عند ظهورها.[2]

2- نشأة المراجعة الداخلية:

لقد أدى تعقد و توسع أنشطة المؤسسة إلى ظهور الحاجة إلى المراجعة الداخلية و التي ظهرت بعد المراجعة الخارجية بوقت طويل، و أدى اهتمام إدارة المؤسسة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها و تنفيذهم لسياستها و توجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة و فحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المراجع الداخلي.[3]

المراجعة الداخلية وظيفة تتمتع بصفات خاصة و ترجع أصولها إلى تطبيقات قديمة، فمنذ " ميسي دومينيسي "Missi Dominici " لشارلمان و" اوديدور" "Audidors" لادوارد الأول لانجلترا و أمثلة عديدة أخرى، و رغم أنها لا تعبر بشكل كامل عن هذه الوظيفة كما نعرفها حاليا في المؤسسات، إذ تعتبر هذه الوظيفة جديدة و لا تتطابق مع أي معطيات تاريخية و هي مهنة عالمية.

---

[1] Union européenne des experts économiques et comptables

[2] بلخيضر خيرة، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 10.

[3] كمال الذين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 161.

المراجعة الداخلية مهنة جديدة نسبيا يرجع ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م في الولايات المتحدة الأمريكية و التي أثرت سلبا على المؤسسات و أدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض المصاريف، و رغم اعتماد المؤسسات الأمريكية على مكاتب المراجعة الخارجية التي كانت مهمتها التصديق على الحسابات السنوية، ظهرت الحاجة إلى وسيلة لتخفيض مبالغ المصاريف الناتجة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد، تحليل الحسابات، و سبر متعدد، و تم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف أشخاص من داخل المؤسسة تحت إشراف مكتب المراجعة الخارجية.

و منه ظهر المراجعين الداخليين إلا أنهم يقومون بأعمال المراجعة دون تقديم نتائج عن أعمالهم، و اقتصر عملهم على مساعدة المراجعين الخارجيين و المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة أي تخفيف نفقات المؤسسة و منه ولدت الكلمة و ليس المهنة -و بعد مرور الأزمة- استمر الاعتماد عليهم نظرا لاكتسابهم للمعرفة و تطبيقهم لمنهجية و أدواة محاسبية عملية، كما توسع مجال استخدام المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة.[1]

أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة I.I.A في سنة 1941م، و يهتم بوضع معايير المهنة و عقد امتحانات تأهيلية يتحصل على إثرها شهادة مراجع داخلي معتمد، إلى جانب عقد العديد من المؤتمرات و البرامج التدريبية في جميع أنحاء العالم.[2]

تعتبر هذه الوظيفة حديثة الاستعمال في الجزائر أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي ينص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها "، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن ".[3]

3- تعريف المراجعة الداخلية:

من أهم التعاريف الحديثة للمراجعة الداخلية، نذكر:

تعريف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية **A.I.I**: " المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفون داخل المشروع و تتناول فحصا انتقاديا للإجراءات و السياسات، و التقييم المستمر للخطط و السياسات

[1] Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 3e édition, Edition d'organisation, paris, 2000, P27.

[2] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 81.

[3] شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004. ص 70.

الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية، و ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة، دقيقة و كافية".[1]

- تعريف A.I.I لسنة 1999م: " المراجعة الداخلية هي وظيفة انتقادية، تنفذ باستقلالية و موضوعية، هدفها تحقيق فائض قيمة و تحسين سير المنظمة، و تساعد في الوصول إلى الأهداف من خلال تقارب نظامي و استدلالي لتقييم و تحسين تسيير المخاطر، و إجراءات الرقابة و مناهج إدارة الأعمال".[2]

إضافة إلى تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين **IFACI**: " المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة، ويقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، و بصدق المعلومات، و بشرعية العمليات، و فعالية التنظيمات، و وضوح و ملاءمة الهياكل" [3]

- في 23 مارس 2000م: " المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل و موضوعي تقدم للمنظمة ضمانا عن درجة التحكم في عملياتها، و تقدم لها النصائح لتصحيح الخلل، و تساهم في خلق فائض القيمة.و تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق التقييم باعتماد التقارب النظامي و المنهجي لمسارات إدارة المخاطر و الرقابة و الحكم في المؤسسة، و تقديم اقتراحات لتقوية فعالياتها".[4]

4- تطور وظيفة المراجعة الداخلية:

يرتبط تطور المراجعة الداخلية بتوسع مجال تطبيقها، و أدى ذلك إلى تعدد تصنيفاتها حسب الأهداف المراد تحقيقها، و يتعلق التطور حسب الأهداف بالتطور التاريخي للوظيفة و تضيف كل مرحلة تطور أهداف جديدة و تعقيدات جديدة إلى المرحلة السابقة، و يمكن حصرها في مرحلتين:

---

[1] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

[2] Jaque renard, OP.Cit, P61.

[3] بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.

« l'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité, elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation, elle aide a atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion des risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management ».

[4] Institut français d'audit et contrôle interne, www.ifaci.com

« l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne a une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseil pour les améliorer, et contribue a crée de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectives en évaluant, par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »

1.4- التطور المعروف:

أ- مراجعة التطابق: Audit de conformité

تنطبق هذه المرحلة على المهمة التقليدية للمراجع و الذي يقوم بالتحقق من التطبيق الجيد للقواعد و الإجراءات، وصف المراكز، المخططات، و نظم المعلومات. كما يقوم بالمقارنة بين القواعد و الواقع - ما يجب أن يكون و ما هو واقع فعلا- و منه يقوم بالعمل على أساس مرجع و هو ما يجعل عمله بسيطا، و يقوم بتبليغ المسئولين عن كل الأخطاء المكتشفة، و بتحليل الأسباب و النتائج يقدم توصيات على ما يجب فعله لتحقيق احترام الإجراءات في المستقبل.

ب- مراجعة الأداء: Audit de performance

تطورت الأهداف المنتظرة من المراجع الداخلي باعتباره مختص في تقييم الإجراءات، المناهج، تحليل المراكز، تنظيم العمل، و أصبح المراجع يقوم بالإضافة إلى إبداء رأيه عن التطبيق الجيد للقواعد و عن جودتها أيضا، و تحليل فعالية الإجراءات المتبعة و البحث عن الأسباب و منه عدم اعتماد المراجع الداخلي على مرجع خاص و إنما على تقديراته وخبرته لإيجاد أحسن الحلول و أكثرها فعالية و إنتاجية و امن. ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الكفاءة و الفعالية.

2.4- التطور الحالي أو مراجعة إدارة الأعمال والمراجعة الإستراتيجية

هذا البعد الجديد للمراجعة الداخلية يشكل لب التطور الذي تشهده وظيفة المراجعة الداخلية حاليا، و يظهر من خلال:

أ- مراجعة إدارة الأعمال: **Audit de Management** لا يرتبط هذا النوع بمراجعة الإدارة العامة أو تقديم أي حكم عن إستراتيجيتها وسياساتها ويقتصر دور مصلحة المراجعة الداخلية على ملاحظة الاختيارات و القرارات، مقارنتها وقياس نتائجها والتبليغ عن المخاطر وعدم التجانس التي تتخللها، و تتم مراجعة إدارة الأعمال بملاحظة الشكل دون الاهتمام بالمضمون. ويمكن تعريفه من خلال ثلاثة مفاهيم:

- **يقوم المراجع** الداخلي بالاستماع للمسئول عن القطاع الخاضع للمراجعة الذي يعرض السياسة التي يجب أن يتبعها، وتعتبر كبداية لتقييم الرقابة الداخلية إذ تسمح بالتحقق من أن المسئول يتبع سياسة معينة و هو قادر على شرحها بوضوح، أي على علم تام بمهمته، ويقوم المراجع بتحليل مدى تلاؤم هذه السياسة مع إستراتيجية المؤسسة أو السياسة التي تتبعها ومنه تعرف مراجعة إدارة الأعمال: في إطار كل مهمة مراجعة، نقوم بمراجعة تطابق يتعلق بمجال خاص و بتطبيق حساس وهو المجال الاستراتيجي، ومنه تتعلق مراجعة إدارة الأعمال باختبار موضوع أساسي من حيث التطابق بين سياسة وظيفة ما و إستراتيجية المؤسسة.

-النظرة الثانية لا يهتم المراجع الداخلي بالأعلى و إنما بالأسفل، ليس بمظاهر سياسة و إستراتيجية المؤسسة المفهومة في معظمها، و إنما يهتم بتطبيقها في الواقع، و بعد سماع شرح السياسة المتبعة من طرف المسئول عن الوحدة المراجعة، يتجه إلى الميدان لفحص إلى أي حد تكون هذه السياسة معروفة، مفهومة، و مطبقة، وهل المكلفون بتطبيقها يملكون الوسائل اللازمة للقيام بذلك. و من خلال فحص الطريقة التي يتم بها إعداد السياسات،

توصيلها و تنفيذها على طول خط السلطة يقوم المراجع بمهمته في تقييم الرقابة الداخلية، ويقوم بنوع من مراجعة التطابق ليس بين السياسة و الإستراتيجية العامة وإنما التطابق بين السياسة وتطبيقها الميداني.

- النظرة الثالثة، نجدها في بعض المجتمعات العالمية أين يجب احترام قواعد معينة لوضع إستراتيجية المؤسسة، أي على الإدارة العامة المحلية إتباع نوع من التركيز، و الاقتراح، والتصديق مع الإدارة العامة للمجمع، و حسب هذه القواعد الإستراتيجية المتبعة و المعرفة و المصادق عليها يتم إعداد الإستراتيجية.

و تتعلق مراجعة إدارة الأعمال بمراجعة إجراءات إعداد الإستراتيجية، ومنه مراجعة التطابق ولكن تتم بتدخل الإدارة العامة من حيث احترام القواعد المحددة لإعداد الإستراتيجية.

د - المراجعة الإستراتيجية: تهدف إلى مقابلة مجموع سياسات و استراتيجيات المؤسسة مع المحيط الذي تنتمي إليه للتحقق من التجانس العام، والكشف عن عدم التجانس الممكن وهي مراجعة من المستوى العالي تتطلب خبرات عالية.

5- أهداف المراجعة الداخلية:

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة على أداء وظائفها،[1] وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة و الإجراءات اللازمة لنجاحها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري في مراقبة المستوى الأدنى منه عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية و الموازنات التخطيطية وغيرها، ثم تقوم الإدارة المتوسطة بترجمة هذه السياسات العامة إلى سياسات خاصة وتستخدم وسائل أخرى للرقابة كتحديد مستويات ومواصفات لكل عمل وتصميم نظم للضبط الداخلي تتمثل في تقسيم العمل المناسب بين العاملين وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين:

1.5- حماية الممتلكات المؤسسة ومصالحها: ويسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش، والأخطاء، والضياع، والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج يسمى بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة المالية، وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتهما وفعاليتهما من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2.5- البناء والإصلاح عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط وتعتمد في هذا المجال على قياس وتقييم و مراجعة خطط وسياسات وإجراءات الإدارة عن طريق القيام بمراجعة خاصة تتعلق

[1] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

مختلف نشاطات المشروع وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال و التي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.[1]

لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات في المؤسسة أهمها:[2]

أ- **خدمات وقائية:** هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، و حماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

ب- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم و إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معا لتسيير مهمة كل منهما.

ج- **خدمات إنشائية:** وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية

د- **خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء اكتشفها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير المراجعة والخاصة بالإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

الشكل رقم (1.2) : الأهداف الأساسية للمراجعة

هدف الحماية	**هدف البناء**
حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية لكل من: - سياسات المؤسسة - الإجراءات المحاسبة - نظم الرقابة الداخلية - سجلات المؤسسة - قيم المؤسسة - أنشطة التشغيل	ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات الحسابية و المالية على: - التحقق من مدى الالتزام بالسياسة والإجراءات والخطط الموضوعة. - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول. - اقتراح تطوير وتحسين الأداء و أهداف المراجعة الداخلية.

المصدر: فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

---

[1] محمود شوقي عطا الله، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994، ص 205-206.

[2] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

ثانيا: معايير المراجعة الداخلية

لقد أنشئ معهد المراجعين الداخليين سنة 1941م في الولايات المتحدة الأمريكية و هو يقوم بنشاط مهم فيما يخص تكوين الخبراء، البحث، إصدار الكتب والمجلات، و تنظيم الملتقيات و وضع المعايير المهنية لأعضاءه، و يضم عدة مجمعات عالمية خاصة الاتحاد الأوروبي لمعاهد المراجعة الداخلية CEIAI[1] و الاتحاد الفرونكوفوني للمراجعة الداخلية ينتج عنها تبادلات منتظمة يستفيد منها جمهور المراجعين الداخليين.

وتطلب وضع المعايير المعتمدة في المراجعة الداخلية من طرف الجمعية العالمية للمراجعة عدة محاولات، بداية من "تصريح المسؤوليات" سنة 1947 م "Déclaration des responsabilités" و الذي يعرف هدف ومجال تدخل المراجعة الداخلية، و منذ سنة 1968م تم وضع قانون أخلاقيات المهنة والذي يذكر بقواعد المراجعة الداخلية و وجوب تطبيقها.[2]

ولقد قام معهد المراجعين الداخلين الأمريكيين بأربعة إسهامات هامة للارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين الداخليين ومصالح المراجعة الداخلية في التنظيمات المختلفة على المستوى العالمي، وذلك بتبني قائمة لمسؤوليات المراجعة الداخلية، المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين، و برنامج لتأهيل المراجعين الداخليين. سنتطرق لها فيما يلي:

1- قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية: [3]

تتضمن هذه القائمة مجموعة من الإرشادات لتحديد الدور المناسب ومسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وتعتبر أساس وضع اللوائح داخل أقسام المراجعة الداخلية وتحديد دورها وسلطاتها داخل المؤسسة، وتعرض هذه القائمة:

1.1- طبيعة المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية وظيفة تقييميه مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة وهي نوع من الإجراءات الرقابية تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية، ولا تمتد مسؤوليات المراجعة الداخلية إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها.

2.1- هدف ونطاق المراجعة الداخلية :

تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بكفاءة. وتوفر لهم المراجعة الداخلية القدرة على التحليل والتقييم، والتوصيات و المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها بهدف تحقيق رقابة فعالة و بتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء من خلال:

---

[1] Centre Européen des Instituts des Auditeurs Internes

[2] J.Renard, Op.Cit, P91.

[3] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 57

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، والتقرير عن تلك المعلومات.
- مراجعة النظم الموجودة للتأكد من الالتزام بالسياسة والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكنا.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة وإذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

3.1- مسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية:

تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسما خاصا بمسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية، وتقضي هذه القائمة في هذا الشأن أنه نظرا لأن وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها من طرف الإدارة فان هناك خطرا على استقلاليتها ولعلاج هذا الخطر يجب:

- ضرورة أن تتم مراجعة واعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة.
- ضرورة وجود لائحة رسمية تعتمدها كل من الإدارة ومجلس الإدارة تبين حدود المراجعة الداخلية، وتتضمن إنشاء قسم للمراجعة الداخلية، و تحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته، و منحه الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات، و وصف علاقته بالوحدات التنظيمية الأخرى داخل وخارج التنظيم.
- يجب أن يكون نطاق المراجعة الداخلية غير مقيد بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل الإدارة.
- لا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة على- أو مسؤولية عن- الأنشطة التي يقومون بمراجعتها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم.
- يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

2- قائمة معايير المراجعة الداخلية:

قام معهد المراجعين الداخليين I.I.A بإصدار هذه المعايير سنة 1978م و هي عبارة عن مجموعة القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها من طرف القائمين بالمراجعة الداخلية. و يتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة إلى ذلك لمواجهة أي مشكل جديد، والهدف من إصدارها هو:[1]

[1] شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

- إزالة الغموض عن دور ومسؤولية المراجعة الداخلية وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.
- تحديد مسؤولية و سلطة المراجع الداخلي في المؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- الترويج للمراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة معترف بها.

وتتمثل في المعايير الخمسة التالية:

- المعيار رقم 100: استقلالية المراجع الداخلي.
- المعيار رقم 200: الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 300: مجال عمل المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 400: أداء العمل في المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 500: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وسوف نعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:[1]

1.2- المعيار رقم 100 الاستقلالية : يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالاستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها ويتضمن هدا المعيار جانبين أساسيين:

- المعيار رقم 110 المركز التنظيمي: يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعا تنظيميا يسمح لها بالقيام بمسؤوليات المراجعة على نحو كاف. و ذلك من حيث:

- المستوى الإداري التابع له المراجع.
- الجهة التي يقدم لها تقرير المراجعة.
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع.
- تحديد احتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد ومن الأموال أو الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.

- المعيار رقم 120 الموضوعية:" يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي أي الواقعية في الحكم على المراجعة من خلال:

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى أخر.
- عدم قيام المراجع بمهام و أعمال تخص إدارات وأقسام أخرى.
- عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة سبق لغيرهم القيام بها.
- مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل قراءة التقرير.

[1] الفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 1034.

2.2- المعيار رقم 200 الكفاءة المهنية : يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية ومهنية معتادة ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:

- المعيار رقم 210 العاملون: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية و الفنية و التعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

- المعيار رقم 220 المعرفة، المهارات والتدريب: يجب أن يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات، والتدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

- المعيار رقم 230 الإشراف: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا على وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

- المراجعة الداخلية:

- المعيار رقم 240 الالتزام بمعايير السلوك: يجب أن يعمل المراجعون الداخليون بما يتفق مع معايير السلوك المهني.

- المعيار رقم 250 المعرفة، المعايير و التدريب: يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليون جوانب المعرفة، المهارة والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

- المعيار رقم 260 العلاقات و الاتصالات الإنسانية: يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والاتصال الفعال.

- المعيار رقم 270 التعليم المستمر: يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفاءتهم الفنية من خلال التعلم المستمر.

- المعيار رقم 280 بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

3.2- المعيار رقم 300 مجال العمل: يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية اختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة، و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها.

- المعيار رقم 310 مدى الاعتماد وأمانة المعلومات: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون مدى الاعتماد على أمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل التي تم استخدامها في تعريف، قياس، تبويب والتقرير عن هذه المعلومات.

- المعيار رقم 320 الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين، القواعد التنظيمية: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون النظم التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالسياسات، و الخطط، و الإجراءات، و القوانين، والقواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد إذا كانت المنظمة قد التزمت بها.

- المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول والتحقق على نحو ملائم من وجود هذه الأصول.

- **المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي و الكفء للموارد**: يجب أن يقيم المراجعون الداخليون اقتصادية وكفاءة توظيف الموارد.

- **المعيار رقم 350 إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج**: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون أن العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

4.2- المعيار رقم 400 أداء العمل في المراجعة: يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج والمتابعة.

- **المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة:** يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.

- **المعيار رقم 420 فحص وتقييم المعلومات**: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع، و تحليل، و تفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.

- **المعيار رقم 430 توصيل النتائج**: يجب أن يقرر المراجعون الداخليون عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به.

- **المعيار رقم 440 المتابعة**: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.

5.2- المعيار رقم 500 عملية الإدارة بإدارة المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 510 الغرض، السلطة والمسؤولية**: يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من السلطة والمسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 520 التخطيط**: يجب أن يضع مدير إدارة المراجع الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 530 السياسات والإجراءات:** يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلا لهيئات العاملين.

- **المعيار رقم 540 إدارة وتنمية الأفراد:** يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجا لاختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 550 المراجعون الخارجيون**: يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية.

- **المعيار رقم 560 تأكيد الجودة**: يجب أن يضع مدير المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج لتأكيد الجودة لكي يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية.

3 - قواعد السلوك المهني

هي وثيقة تلخص المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي لتفادي الإضرار بمهمته، وهي تطرح مواجهة مع الضمير الذاتي التطبيق في المؤسسة يتطلب احترام هذه القواعد. وفي هذه الحالة فإن معهد المراجعين الداخليين يوصي دائما بطريق الصرامة، و يؤدي عدم احترام هذه التعليمات إلى عقوبة نظرية (الطرد من المعهد) واختيار الصرامة يشكل شرف المعهد و من أهم القواعد التي ينص عليها:[1]

- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالأمانة، والموضوعية والحرص في أداء واجبهم و مسؤولياتهم.
- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالإخلاص لهذا التنظيم الذي يعملون فيه، ويجب أن لا يكونوا - على علم - جزءا من أي نشاط غير قانوني أو غير ملائم.
- يجب أن لا يكونوا، مهما كان الحال، منخرطين في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى المراجعة الداخلية والى تنظيم العاملين فيه.
- يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة التنظيم الذي يعملون فيه أو يمكن أن يعوقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية.
- يجب أن لا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم، أو عملاء أو موردين أو شركاء العمل والذي قد يؤثر على -أو يفترض أن يؤثر- على حكمهم الشخصي.
- يجب أن لا يقوم المراجعون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية.
- يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون الوسائل المناسبة للالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة وعدم استخدام معلومات سرية أو خاصة بالتنظيم لتحقيق مكاسب خاصة أو أي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة التنظيم.
- يجب على المراجعين الداخليين، عند إعداد التقارير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لهم، والتي إذا لم يتم الكشف عنها سوف تؤدي إلى تقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة نتيجة التغطية عن ممارسات غير قانونية.
- يجب على المراجعين الداخلين السعي دائما وبصفة مستمرة لتحسين كفاءاتهم و فعاليتهم و جودة الخدمات التي يقدمونها.
- يجب على المراجعين الداخليين - في ممارستهم للمهنة – الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير العالية للتأهيل، والأخلاق والكرامة والتي يضعها معهد المراجعين الداخليين.

[1] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

ثالثا:مراحل مهمة المراجعة الداخلية[1]

تتميز مهمة المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، و يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح، كامل، و فعال، و تتكون مهمة المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية و هي مرحلة التحضير للمهمة، مرحلة تنفيذ المهمة، مرحلة عرض النتائج، كما يلي:

1- مرحلة التحضير للمهمة:

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ، و تتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز، و الفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة، و تحديد مكان وجود المعلومات الجيدة، و الأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، و تمر هذه المرحلة بعدة خطوات هي:

أ- الأمر بالمهمة: L'ordre de mission

الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسئولين عن عملية المراجعة، و يخضع هذا الأخير إلى ثلاثة مبادئ:

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، و إنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة و نادرا من طرف مسئول مديرية مهمة في المؤسسة إذا سمح موقعها في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمصلحة المراجعة الداخلية.
- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسئولين الذين لهم علاقة بالمهمة و ليس فقط المراجعين الداخليين و لكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة.

ب - مرحلة التعود : L'étape de familiarisation

تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدرا من الثقافة المالية، التسييرية، و التقنية تساعده على فهم الموضوع الذي هم بصدد مراجعته و ذلك من خلال جمع المعلومات بهدف: " Prise de connaissances"

- امتلاكه لنظرة عن الرقابة الداخلية الخاصة بالوظيفة أو الإجراء الخاضع للمراجعة.
- تحديد أهداف مهمة المراجعة الداخلية.
- تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء.

تخضع مدة مهمة المراجعة الداخلية إلى درجة تعقد الموضوع، و إلى مؤهلات المراجع، و وفرة المعلومات، و الوثائق، و ملفات العمل الخاصة بمهمات المراجعة السابقة، و انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها يقوم المراجع بإعداد خطة التقارب(Plan d'approche) و الغرض منها هو اختيار الوسائل(استجوابات، وثائق، اجتماعات) اللازمة للحصول على المعرفة الضرورية (التنظيم، الأهداف، المحيط، التقنيات) للقيام بمهمة المراجعة.

---

[1] Jaque Renard, OP, Cit, p189.

و يهتم المراجع بـ:

- فهم تنظيم الوحدة بشكل دقيق: و يتعلق الأمر بتنظيم الأفراد، تكوينهم، تقسيم العمل، إلى جانب كل العناصر العددية التي تتعلق بتنظيم الوحدة من موازنات، النتائج، و الاستثمارات...الخ.

-فهم الأهداف و المحيط: يجب معرفة أهداف الوظيفة التي سيتم مراجعتها، نقاط الضعف و نقاط القوة التي يعتمد عليها المسئولون و المحيط الذي تنتمي إليه، بهدف الحصول على نظرة عامة عن الوحدة و مشاكلها.

- التعرف على تقنيات العمل المستخدمة: بداية من لوحة القيادة و عناصرها إلى طرق و تقنيات التسيير التي تسمح للوحدة بأداء مهامها و الرقابة الموجودة.

يعتمد المراجع على عدة وسائل خاصة مثل استبيان جمع المعلومات (Questionnaire de prise de connaissances) و الذي يتضمن أسئلة يطرحها المراجع على نفسه و يستخدم كل الأدوات الملائمة من استجوابات، ملاحظات، و الوثائق للإجابة عليها، و يتطرق هذا الاستبيان إلى ثلاثة عناصر أساسية:

- المضمون الاقتصادي و الاجتماعي: حجم نشاط الوحدة، الموازنات، الوضعية التجارية، الموظفون و محيط العمل.

- معرفة المضمون التنظيمي للوحدة: التنظيم العام و الهيكلي، مخطط علاقات السلطة، محيط الإعلام الآلي.

- عمل الوحدة: الطرق و الإجراءات، المعلومات التنظيمية، التنظيم الخاص بالوحدة، نظام المعلومات، المشاكل السابقة و الحالية، الإصلاحات الحالية و المستقبلية.

ج- خطة التقارب: Plan d'approche

هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط (الوظيفة، أو الإجراء) الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية "taches élémentaires" سهلة الملاحظة، و يتطلب وضع خطة التقارب في هذه المرحلة:

- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية.
- الإشارة إلى الهدف و الفائدة من الأعمال الأولية.

و تظهر خطة التقارب في جدول من عمودين يبين الأعمال أو العمليات الأولية و أهدافها.

د- تحديد مواقع الخطر:

يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر و تعريفها و تقييم الوسائل التي تم وضعها للتحكم في الخطر المقبول و الحد من الخطر غير المقبول، و الكشف عن المشاكل و النقائص و تقديم التوصيات لمعالجتها، و يسمح ذلك بتنظيم مهمة المراجعة الداخلية من خلال تحديد النقاط التي يجب التعمق في تحليلها بهدف إعداد برنامج المراجعة. و يقوم المراجع بإكمال جدول خطة التقارب بالإضافة:

- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.
- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عال، متوسط، ضعيف.

- عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف، و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.

- عمود سادس: الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها، و العكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

و- التقرير التوجيهي: Rapport d'orientation

هو عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها و هو يعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي و الأطراف التي ستخضع للمراجعة، يحدد من خلاله أهداف و نطاق عمل المراجعة، يعده المراجع الداخلي ثم يعرضه على الطرف الأخر ليصادق عليه خلال الاجتماع الافتتاحي، و هو عقد إجباري لا يمنح للطرف الخاضع للمراجعة الحق في فرض تغييرات و إنما اقتراح وجهة نظره فقط و يعود القرار الأخير للمراجع الداخلي.

يتم من خلال هذا التقرير تعريف عناصر الخطر المحددة سابقا و التي على أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة و التركيز على المجالات أو العناصر التي أظهرت درجة مخاطر كبيرة و يسمح ذلك بتحديد مدى أهمية المهمة و محتواها. و يعرض التقرير التوجيهي العناصر التالية:

- **الأهداف العامة**: تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية و التي يجب أن تتحقق المراجعة من احترامها و تطبيقها بشكل فعال و ملائم و تتمثل في حماية الأصول، دقة المعلومات، احترم القواعد و التعليمات، و تعظيم الموارد.

- **الأهداف الخاصة**: تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين و التي تساهم في تحقيق الأهداف العامة و تتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا.

- **مجال التدخل**: يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبين، الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي أي المصلحة، الفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة. و الثاني يتعلق بمجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة (مصنع، منطقة).

2- مرحلة تنفيذ المهمة: La phase de réalisation

ينتقل المراجع الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة و تبدأ هذه المرحلة باجتماع افتتاحي (Réunion d'ouverture) بهدف معالجة مخطط عملية المراجعة، و يتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير و بداية مرحلة العمل الميداني، الحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها خلال الاجتماع، التعريف بفريق المراجعة و الأطراف التي ستخضع للمراجعة.

و يتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير، و يتضمن:

- التعريف بفريق المراجعين الداخليين (خبرتهم و مؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة و بالأفراد الخاضعين للمراجعة.

- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين.
- دراسة و تحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين و مناقشتها مع الطرف الأخر بهدف تعديل التقرير الذي يحدد الأهداف الخاصة و نطاق تطبيقها.
- تحديد المواعيد و الأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو لاستجوابهم و جمع المعلومات.
- تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة أي كل ما يتعلق باحتياجات المراجعين و التكفل بهم خلال المهمة (نقل، أكل، وسائل عمل...).
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة (إمكانية الاجتماع خلال المهمة، الإبلاغ المنهجي بالملاحظات، الاجتماع النهائي، متى و كيف سيتم إعداد تقرير المراجعة، الجهات التي سيوزع عليها، إجراءات تتبع العمليات). و تعتمد مرحلة التنفيذ على عدة مراحل:

أ- مخطط المراجعة: **Le programme d'audit** هو مخطط الفحص و هو وثيقة الغرض منها تحديد أعمال المصلحة الخاضعة للمراجعة و تقييمها، وتتميز بكونها:

- وثيقة تعاقدية تربط بين مصلحة المراجعة و الإدارة تهدف إلى تقييم مهمة المراجعة الداخلية.
- برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة حسب مؤهلاتهم و حسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات و اللقاءات، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته و هو بداية إعداد قائمة الاستقصاء، و يساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف كل مراجع، كما يعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية.

و يتضمن هذا المخطط:

- تحديد الأعمال الأولية التي يجب على المراجع القيام بها قبل استخدام التقنيات و الأدوات، و الجرد، و جمع الوثائق.
- تحديد التقنيات و الأدوات المناسبة لكل عمل سيتم القيام به (مخطط تدفق البيانات، السبر الإحصائي، تتبع مسار المراجعة، الاستجوابات، الملاحظة).

ب- العمل الميداني: يتبع المراجع منهجية محددة:

- يقوم بتقسيم تتابعي و منطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر.
- يحدد المراجع أهدافه (التقرير التوجيهي) و يقوم بإعداد برنامج العمل.
- لكل نقطة من برنامج العمل يقوم بإعداد قائمة استقصاء خاصة.
- يجيب عن الأسئلة من، ماذا، أين، متى، كيف، لكل نقطة رقابة.
- يقوم بالتدقيق في قائمة الاستقصاء.
- يقوم بإعداد مقابل كل الصعوبات أو العقبات التي يصادفها ورقة إبراز و تحليل المشاكل.

يقوم بعملية الملاحظة سواء الملاحظة الحالية أي الملاحظة المادية المباشرة لما حوله و التي تساعد على الحكم على جودة التنظيم و طرق العمل، أو عن طريق الملاحظة الخاصة و التي تتعلق باختبار العمليات أو الإجراءات المرتبطة بفترات معينة انطلاقا من مناطق الخطر أو قوائم الاستقصاء لمعرفة كيفية حدوثها و مدى التحكم فيها.

ج- قوائم الاستقصاء: هي وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة و الضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة، و تعرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق استخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة و تتضمن خمسة أسئلة أساسية:

من؟ ماذا؟ أين؟ متى؟ كيف؟

د- ورقة إبراز و تحليل المشاكل: FRAP هي وسيلة تحليل بسيطة و فعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما، أو خطأ أو ملاحظة نقائص، و تسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى التوصيات، و تتكون من خمسة أجزاء:

- المشكلة: يقوم المراجع بعرض المشكلة.
- الملاحظة: كل ورقة إبراز و تحليل المشاكل تخص مشكلة واحدة فقط، و يقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة.
- الأسباب: يقوم المراجع بالبحث عن الأسباب باستخدام مناهج معترف بها و يؤدي ذلك إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى حدوث المشكل.
- النتائج: يمكن أن يتوصل المراجع إلى تحديد انحرافات نوعية أو كمية سببها المشكل أو إلى طريق مسدود مرتبط باكتشاف حالات غش أو أخطاء تسببت في هذه الأضرار و تقدير نتائج ذلك وقياس أثر الظاهرة.

د- التوصيات: هي هدف المراجعة الداخلية إذ يقوم المراجع بتقديم التوصيات لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل، و ذلك عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها و تعديلها للرجوع إلى الحالة الطبيعية و للتحكم في العمليات و تحقيق جودة و فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

3- المرحلة النهائية: **Phase de conclusion**

انطلاقا من أوراق إبراز و تحليل المشاكل و أوراق العمل يقوم المراجع بإعداد تقرير المراجعة النهائي:

أ-مشروع تقرير المراجعة: هي وثيقة تتضمن كل أوراق إبراز و تحليل المشاكل مرتبة منطقيا حسب أهميتها و مرفقة بتلخيص عن موضوع المشكل و يعرض الملاحظات، الأسباب، النتائج، و التوصيات و بعد المصادقة على الملاحظات التي تعرضها هذه الوثيقة يتم التحضير للاجتماع النهائي.

ب- الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع نفس المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة المراجعة، للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، و يجب أن يتبع هذا الاجتماع خمسة مبادئ أساسية:

- الكتاب المفتوح: Livre ouvert لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه و التعليق عليه من طرف المراجعين، و منه يجب عرض الوثائق و عناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات التي ذكرت في المشروع النهائي، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال المراجعة.

- خط الانتظار:(File d'attente) يجب أن تعرض نتائج المراجعة بداية على الطرف الذي خضع للمراجعة و بالضبط المسئول المباشر و الذي ستتم معه المصادقة على النتائج، و لا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.

- الترتيب: (Ranking) ينص هذا المبدأ على عدم تقديم أهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المراجعين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل و تحليل العواقب.

- مبدأ التدخل الفوري: (Principe de l'action immédiate) أي بمجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة.

- مبدأ المعرفة المشتركة: (La connaissance commune) يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و ألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل.

و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على مشروع التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، و يقدم المراجعون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل، و قد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، و تظهر في حالتين:

- يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع.

- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع أو يقترح تنظيم حصة أخرى لعرض الأدلة.

3- تقرير المراجعة الداخلية: يؤدي تقرير المراجعة الداخلية وظيفتين، الأولى هي إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للمراجعة، و الوظيفة الثانية هي كونه أداة عمل يعتمد عليها المراجع للقيام بالأعمال التصحيحية، و يظهر التقرير في الشكل التالي:

- **جدول الإرسال و الصفحة الرئيسية**: و تتضمن:
  - عنوان المهمة، تاريخ إرسال التقرير، و التذكير بالأمر بالمهمة.
  - أسماء المراجعين المشاركين في المهمة و أسماء رؤساء المهمات.
  - أسماء الأطراف التي سيوجه لها التقرير، المستفيدين من التقرير و الطرف المراجع المسئول عن تتبع التوصيات.
  - وضع كلمة سرية و منع تصوير نسخ من التقرير.

- **الفهرس، المقدمة ، و العرض** :

- الفهرس المفصل يسمح بالإطلاع على مضمون التقرير و الانتقال بين العناوين.
- المقدمة قصيرة و تتضمن: تذكير بمجال العمل و أهداف المهمة، وصف قصير لتنظيم الوحدة أو الوظيفة المراجعة لإعلام السلطة.
- العرض يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجعة و يكون: قصير صفحة أو صفحة و نصف، وثيقة تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة، و يعرض المراجع نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.

- **جسم التقرير:** هي الوثيقة الكاملة الموجهة إلى الطرف المراجع و تتضمن: المحضر، التوصيات، الإجابات على التوصيات.
- **الاستنتاج، الأعمال التصحيحية و الملاحق:** يتضمن الاستنتاج الإعلان عن مهمات أخرى ظهرت ضرورتها انطلاقا من هذه المهمة و التذكير بالمهمة المقبلة و الخاصة بنفس الموضوع حسب برنامج المراجعة، إلى جانب التطرق إلى برنامج الأعمال التصحيحية الذي يحدد المراجع مقابل كل التوصيات من يقوم بماذا و متى. كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

رابعا: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، و تتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي و إنما يختار المراجع الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على المراجعة الداخلية بل يمتد استخدامها إلى أطراف عديدة كالمراجعين الخارجيين و المستشارين ...الخ.
- يمكن أن يستخدم المراجع أداتين مختلفتين في إطار عملية مراجعة واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الأداة الثانية للتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

و يمكن تصنف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين:[1]

1- أدوات وصفية: و نميز السبر الإحصائي، المقابلة، و الفحوصات و المقاربات المختلفة.

1.1- السبر الإحصائي:

السبر الإحصائي هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

[1] Jaque Renard, Op.Cit, P 307.

و من أهم المفاهيم المرتبطة بهذه الطريقة:[1]

أ- المجتمع: هو مجموع المشاهدات أو القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدة الإحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس.

ب- العينة: هي مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها لغرض اختبارها بهدف تعميم نتائج الاختبار على كامل المجتمع المستخرجة منه.

ج- مستوى الثقة: يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع و الخاصة باستنتاج إحصائي معين بناءا على اختباره للعينة، إذ يمكن للمراجع أن يحدد احتمال 90% بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه من خلال اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه و من ثم تعميمه على المجتمع.

د- درجة الدقة: يعبر على أعلى قيمة للخطأ و التي يقبلها المراجع في مجتمع معين، أي الخطأ المسموح به، و يخضع تحديد هذه القيمة إلى تقدير المراجع و حكمه الشخصي آخذا بعين الاعتبار الظروف المحيطة و الأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ العينة منه و اختبارها و عادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:[2]

أ- تصور السبر: يقوم المراجع بتحقيق الهدف (أو الأهداف) المراد تحقيقها و هو ما يسمى بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) التي يريد المراجع أن يتحقق منها، و يقوم بـ :

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها و ذلك حسب أهداف المراجع المراد تحقيقها.
- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها و التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

و يقوم المراجع بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم و تحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

ب- اختيار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

- **العينات غير الإحصائية**: و يتم اختيار العينة باستخدام:

- الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المراجع في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و خبرته.

- **العينات الإحصائية**: و نستخدم في هذه الحالة:

- العينات العشوائية: حيث تعطى أرقام لسلسلة من المفردات و تختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية و هي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

---

[1] شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 93.

- طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا 25، 35، 45...الخ

▪ **استغلال نتائج المراجعة:** يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج: حيث يتأكد من أن الأخطاء و الانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.

- تحليل نوعي للأخطار و الانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعمدة أو لا.

و في النهاية يتخذ المراجع قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله و في هذه الحالة ما العمل؟ هل سيقوم باختبارات؟

2.1 - المقابلة:[1]

يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات و يخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسئول الأول عن القسم.
- التذكير بمهمة المراجعة و أهدافها و إعلام الطرف المستجوب بسبب و كيفية الاستجواب.
- يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، و نقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسئولين.
- يتفادى المراجع الأسئلة الشخصية و لا يعير اهتمامه بالأفراد.

على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم و يقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر و يجب اعتبار الطرف الأخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

تتم عملية الاستجواب حسب المراحل التالية:

أ- تحضير الاستجواب: و يتم من خلال:

- تحديد موضوع الاستجواب و المعلومات التي يريد المراجع الحصول عليها.
- الإلمام بالموضوع من جانبين، الأول يتعلق بمعرفة نشاط و مسئولية ورتبة الشخص الذي سيقوم باستجوابه، و الثاني يتعلق بتحديد الهدف من الاستجواب و الحصول على معلومات كمية على نشاط معين.
- إعداد الأسئلة بمعنى طرح الأسئلة المناسبة للحصول على إجابات مهمة في عملية المراجعة و يعتمد الأسئلة المفتوحة.
- تحديد موعد الاستجواب و يقوم المراجع بالانتقال إلى الطرف المستجوب لخلق جو من الثقة.

ب- بداية الاستجواب:

- يبدأ الاستجواب بالتعارف، و يعرف المراجع بنفسه و بأهداف المهمة و التقنيات التي سيستخدمها في الاستجواب.
- يتكيف المراجع مع الشخص المستجوب و يمنحه الثقة قبل البداية في طرح الأسئلة.

---

[1] Jaque Renard, Op.Cit, P313.

- يعتمد المراجع على المنهج اللغوي العصبي الذي يساعده في ملاحظة و تحليل حركات ووضعيات الشخص المستجوب بهدف الحصول على المعلومات.

و يحاول المراجع إعداد الأسئلة بشكل جيد للحصول على المعلومات المناسبة، و عليه أن يتأكد من الفهم الصحيح لأجوبة الشخص المستجوب، و تركه يعبر عن موضوع المراجعة بحرية لتحصيل المعلومات و يقوم بتسجيلها.

ج - نتيجة الاستجواب:

- يتم تلخيص النقاط الأساسية المسجلة لضمان عدم وجود خطا في الفهم.

- يمكن عند الاستنتاج الطلب من الشخص المستجوب إذا كان يود التطرق إلى نقاط يراها مهمة أو أشخاص يمكن استجوابهم أو وثائق يمكن الاطلاع عليها، و يقوم بشكر الشخص عن تعاونه.

3.1- الفحوصات و المقاربات المختلفة:[1]

هي طريقة يستخدمها المراجع خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات و لاكتشاف أسباب الأخطاء و تعتمد على:

- الفحوصات: هي عديدة منها الفحوصات الحسابية، فحص وجود الوثائق و البحث عن الأدلة.

- المقاربات: هي عبارة عن تقنية إثبات و تأكد من دقة المعلومات اعتمادا على مصدرين مختلفين، مثل:

- المقاربة بين ملفات الأفراد و الأفراد المعروفين في الوحدة.

- المقاربة بين المخزون المحاسبي و المخزون السلعي.

2- أدوات استفهامية: و نميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق.[2]

1.2- الملاحظة المادية:

من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، و يتعلق الأمر بـ:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات و احترام الأفراد لها.

- الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول و تطبق أساسا على المخزون، الاستثمارات، السندات، و النقدية في الصندوق.

- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية و المستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، و انتقالها.

---

[1] Jaque Renard, Op.Cit, P323.
[2] Jaque Renard, Op.Cit, P327.

- ملاحظة التصرفات: و يتعلق الأمر بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات و تصرفهم داخل أماكن العمل.

2.2- السرد:

تتميز بعض مراحل عملية المراجعة بصعوبة وصفها و يلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام، و نميز بين نوعين:

- السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة: يكون في بداية مهمة المراجعة و يقوم المراجع بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للمراجعة، و تطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المراجع إلى جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

- سرد يقوم به المراجع: يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات و على المراجع أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.

3.2- المخطط الوظيفي:

يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة، و يعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسئولين عن القيام بها، و يمكن أن نصادف:

- قيام شخص واحد بعدة وظائف.
- تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص.
- عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد.
- وجود شخص ما دون وظيفة.

و يسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

4.2- جدول تحليل الأعمال:

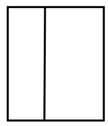
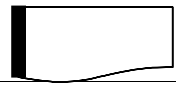
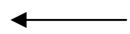
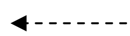
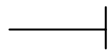
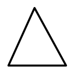
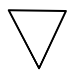
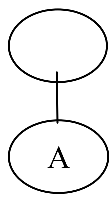
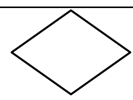
يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها، و يقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.
- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية و يتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية و هي الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، و المراقبة.
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسئولين عن القيام بالأعمال الأولية.
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

5.2- خرائط التدفق:

تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف و مراكز المسؤولية، و يتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، و هي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. و تهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات و فعاليتها، و تستخدم لهذا الغرض رموزا موحدة للتعبير عن مختلف العناصر و يمكن عرضها كما يلي:[1]

الجدول رقم (2 .1): الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

الرمز	اسم الرمز	الشرح
	مستند أو وثيقة	مستند أو وثيقة يتم إعدادها بشكل يدوي أو آلي مثل اليوميات المحاسبية و الدفاتر
	دفتر	دفتر أو يومية محاسبية لا تنتقل مثل الوثائق و يتم وضع اسم الدفتر أو الوثيقة داخل الرمز
	إنشاء وثيقة	يعبر عن إنشاء مستند جديد
	المعالجة	تعبر عن عملية المعالجة و يتم تحديد طبيعة المراجعة داخل الرمز (يدوية أو آلية)
	انتقال المستند	اتجاه سير عملية المعالجة
	ترحيل المعلومات	ترحيل المعلومات من وثيقة إلى أخرى
	خروج من المخطط	يعبر عن خروج مستند أو وثيقة من المخطط (إرسال إلى خارج المؤسسة) و تحدد وجهته بعد الخط العمودي.
	تصنيف نهائي	تساعد التصنيف على فهم النظام و نشير إلى كيفية التصنيف داخل الرمز: **ح** : حرفي، **ع** : عددي ، **ت**: تاريخي
	تصنيف مؤقت	
	تحويل	في بعض الحالات يتطلب فهم النظام التحويل إلى صفحة أخرى من خريطة التدفق أو إلى خريطة تدفق أخرى أو إلى ملحق، و نشير إلى معلومات التحويل تحت الرمز و عند استخدام عدة رموز يتم التفريق بينها بالحروف أو أعداد
	اختيار أو قرار	تبين افتراق تدفقات المعلومات حسب خصائص محددة يتم الإشارة إليها داخل الرمز.
	نقطة البداية	

المصدر: Société Nationale de comptabilité, Guide d'audit, P 3107

[1] Société Nationale de comptabilité, Guide d'audit, P3107 .

6.2- قوائم الاستقصاء:[1]

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك ...الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بأحد مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية و من مزايا هذا الأسلوب نذكر:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال،

- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية،

- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا و خبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة و التي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي يحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط و ليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا. تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت و جهد المراجع. أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

و فيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

---

[1] شعيان لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

الجدول رقم (2. 3) :تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات باستخدام الاستبيان.

موضوع الاستمارة : المبيعات			التاريخ
الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
1- هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟			
2- هل تعرض طلبات الائتمان على المؤسسة للموافقة عليها؟			
3- هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟			
4- هل هناك سياسة ثابتة لأسعار و شروط البيع؟			
5- إذا كان الأمر كذلك هل تعتمد أي انحرافات عن سلوك موظف مسئول؟			
6- في حالة عدم وجود سياسة ثابتة لأسعار و شروط البيع هل تعتمد الأسعار و الشروط قبل التنفيذ الطلب من رئيس قسم المبيعات؟			
7- هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء دفاتر متسلسلة بالأرقام؟			
8- هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكميات و الأسعار و الشروط ؟			
9- هل تربط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار ؟			
10- هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟			
11- هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة؟			
12- هل يقوم الشاحن بإرسال إخطارات الشحن إلى محرر الفواتير مباشرة؟			
13- هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة ؟			
14- هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟			
15- هل تعتمد مردودات المبيعات من مدير قسم المبيعات قبل استلام البضاعة المردة و تقييدها لحساب العملاء؟			
16- هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أولا؟			
17- هل تعالج المردودات التالية كما في المبيعات العادية؟ المبيعات لموظفي المؤسسة، المبيعات النقدية، مبيعات الأصول الثابتة؟			
18 -هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن للعملاء؟			

المصدر:محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 167.

خلاصة المبحث الأول:

إن ظهور المراجعة الداخلية كان نتيجة تعقد و توسع أنشطة المؤسسة و الحاجة إلى وسيلة للتحكم في عملياتها الداخلية و تكمن مهمتها في القيام بفحص انتقادي تقييمي لإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من التطبيق الجيد لها بهدف تصحيح أي خلل أو نقص و عرفت هذه الأخيرة تطورا نتيجة توسع مجال تطبيقها مما أدى إلى تعدد تصنيفاتها حسب الغاية المراد تحقيقها و هي تهدف بدرجة أولى إلى حماية ممتلكات المؤسسة و مصالحها و تقديم التوصيات للإدارة لتحسين نشاطاتها.

و ترتكز وظيفة المراجعة الداخلية إلى مبادئ أخلاقية و معايير تتحكم في مجال عمل و مسؤولية المراجع الداخلي الذي يقوم بمهمة المراجعة باتباع منهجية محددة و باستخدام مجموعة من الأدوات الوصفية و الاستفهامية لدراسة و اختبار نظم الرقابة الداخلية و التي سنتطرق إلى مفهومها في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

لقد أدى التعقد المستمر لنشاط المؤسسة إلى تقسيم نشاطاتها إلى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها إلى إجراءات و سياسات تضمن السير الفعال للعمل في مختلف الوحدات.

و يساعد نظام الرقابة الداخلية في متابعة حسن تنفيذ هذه الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة، و اكتشاف العيوب و النقائص و تصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

1- المراحل الأساسية للرقابة الداخلية:

لقد تعددت تعاريف الرقابة الداخلية وغالبا ما كان مصدرها المنظمات المهنية والمحاسبية الدولية نتيجة اهتمام المسيرين بها وفي شتى الميادين، ويرجع ذلك إلى:

- التعقيد المتزايد للمؤسسات.
  - تشتت مراكز المسؤولية وتوزيع السلطة.
  - تنامي المخاطر والفضائح المالية وهو ما يعكس فقدان الرقابة على التسيير.
  - ظهور الحاجة إلى وضع قواعد أساسية تسمح بالتحكم العقلاني في نشاطات المؤسسة.
- توسع نطاق المعايير، و القوانين، و القواعد، و الصعوبات المهنية أدى إلى ضرورة احترام المسيرين مجموعة من القواعد لتفادي المخالفات وتحقيق الأهداف. وانطلاقا من هذه الأسباب تم تحديد خصائص الرقابة الداخلية وأهدافها.[1]

لقد أدى التطور المستمر إلى إصدار مرجع يتطرق إلى إطار العمل المتكامل للرقابة الداخلية بداية من سنة 1990م في الولايات المتحدة ثم كندا و انجلترا و أشهر مرجع هو الوثيقة الأمريكية الصادرة في 1992م "تطبيق الرقابة الداخلية - تقرير كوسو" أو " la pratique du contrôle interne- COSO report "

من طرف COSO تلخيص « committee of sponsoring organizations of tread way commission "

ونظرا للفضائح المالية العديدة التي هزت المؤسسات الأمريكية مع نهاية التسعينيات وبداية سنة 2000م، تبنت الولايات المتحدة في 30 جويلية 2002م (sox) "Sarbanes Oxley act" و تنص المادة 404 من هذا القانون أن الإدارة العامة هي المسؤولية عن إعداد هيكل للرقابة الداخلية المحاسبية والمالية و تقوم بتقييم فعاليتها سنويا بالرجوع إلى نموذج محدد للرقابة الداخلية ويصادق محافظوا الحسابات على هذا التقييم.

وفي إطار المادة 404 قامت SEC " Securities and exchange commission " و PCAOB

---

[1] Jaque Renard, Op.Cit, P117.

" public company accounting oversight board " بتقديم تعليمات إلى المؤسسات الأمريكية و المؤسسات الخارجية المتمعة في نيويورك بتبني COSO كمرجع للرقابة الداخلية كما ظهر في كندا سنة 1995م ال COCO "Criteria on control committee" وفي انجلترا "Trunbul guidance ".

وفي 01 أوت 2003م صدر في فرنسا قانون الحماية المالية LSF " Loi de Sécurité Financière" ومن خلال المادتين 117 و120 تم التفريق بين الرقابة الداخلية للمؤسسة ككل والرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد الحسابات المالية ، وهو ما يميز LSF عن SOX الذي يتطرق إلى الرقابة الداخلية المحاسبية و المالية فقط.

ولقد أدى هذا القانون إلى اتخاذ قرار للبحث عن طريق تطبيقي لمفهوم الرقابة الداخلية في شكل مرجع أو دليل، وتم ذلك في 09 ماي 2006م بعنوان "Le dispositif du contrôle interne:cadre de référence" الصادر عن IFACI و يرتكز على المبادئ العامة للرقابة الداخلية.

ويعرف مرجع COSO ثلاث عناصر أساسية للرقابة الداخلية، و هي:[1]

- **محيط الرقابة**: و هو المحيط الذي يقوم فيه الأشخاص بأعمالهم والالتزام بمسؤولياتهم وصفاتهم الفردية و اندماجهم، وأخلاقهم ومؤهلاتهم والتي تعتبر ركيزة كل مؤسسة.
- **تحديد المخاطر**: يجب أن تكون المؤسسة واعية بالمخاطر وقادرة على التحكم فيها وعليها تحديد أهدافها ودمجها في نشاطاتها التجارية، المالية، الإنتاجية، التسويقية بهدف العمل بتجانس لوضع ميكانيزمات تسمح بتعريف وتحليل و إدارة المخاطر.
- **نشاطات الرقابة**: إن معايير و إجراءات الرقابة يجب إعدادها وتطبيقها و متابعتها لضمان تنفيذها بفعالية.

2- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

" الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين والقواعد، و تطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة، و السير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة ومنها المتعلقة بالحفاظ على الأصول، و فعالية المعلومات المالية."

و بشكل عام تساهم الرقابة الداخلية بالتحكم في نشاطات المؤسسة وتحقيق فعالية عملياتها والاستخدام الكفء لمواردها، إلى جانب المساهمة في التنبؤ والتحكم في المخاطر المتعلقة بعدم تحقيق الأهداف التي سطرتها المؤسسة، وفي تسيير وقيادة نشاطاتها المختلفة.[2]

و هناك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والمحاسبية، فحسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977م:"الرقابة الداخلية هي مجموع إجراءات الضمان التي تساعد على التحكم في المؤسسة، لتحقيق أهدافها و ضمان حماية والحفاظ على الأصول ونوعية المعلومة من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق

---

[1] Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, Le dispositif du contrôle interne, Mai 2006, www.IFACI.fr

[2] Idem

تعليمات المديرية و تحسين النجاعة. ويظهر ذلك من خلال التنظيم، الطرق والإجراءات المتعلقة بكل النشاطات في المؤسسة للحفاظ على دوام هذه الأخيرة."[1]

و تم تعريفها من طرف اللجنة الاستشارية للمحاسبة (Comité consultatif de comptabilité) في انجلترا سنة 1978م: " الرقابة الداخلية تضم مجموعة النظم الرقابية و المالية والنظم الأخرى، التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من إدارة أعمال المؤسسة بطريقة منظمة وفعالة، تضمن تحقيق احترام سياسات التسيير، و الحفاظ على الأصول، و الدقة الكاملة للمعلومات."

ونلاحظ من خلال التعريفين السابقين التأكيد على ضرورة:

- البحث على الحفاظ على الأصول.
- البحث على فعالية المعلومات المحاسبية.

و حسب الصبان و الفيومي:" نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية: حماية الأصول، اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، تشجيع العمل بكفاءة، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".[2]

3- المتعاملون مع الرقابة الداخلية: [3]

إن الرقابة الداخلية مهمة الجميع، من أجهزة الحكم إلى مجموعة المساعدين في المؤسسة، و من أهم المتعاملين:

أ- مجلس الإدارة أو المراقبة: يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة أو المراقبة في الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وتقوم الإدارة العامة أو المديرية بإبلاغ المجلس (لجنة المراجعة) عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، وعند الحاجة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته للقيام بالمراقبة والفحص التي يراها مناسبة أو باتخاذ إجراءات أخرى، و يسمح وجود لجنة المراجعة بالقيام بمراقبة دقيقة و منتظمة لنظام الرقابة الداخلية و تحديد مسؤولياته و تقوم لجنة المراجعة بالاستماع إلى رأي مسئول المراجعة الداخلية عن تنظيم مصلحته وإعلامهم بعمله و تقديم تقارير المراجعة الداخلية أو تلخيص دوري عنها.

ب- الإدارة العامة أو المديرية : الإدارة العامة أو المديرية مكلفة بتعريف و تحديد النظام الأكثر تكيفا مع وضعيتها ومع نشاط المؤسسة، و في هذا الإطار، يتم إعلامها بشكل منتظم على الخلل والنقائص، والصعوبات التنظيمية بهدف القيام بالأعمال التصحيحية اللازمة.

ج- المراجعة الداخلية: من مسؤولية المراجعة الداخلية تقييم عمل الرقابة الداخلية و تقديم التوصيات اللازمة لتحسينه و تقوم عادة بالتحسيس و التأطير عن الرقابة الداخلية ولكن لا تتدخل مباشرة في وضع النظام.

---

[1] Jaque Renard, Op.Cit, P116.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 84.

[3] Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, Le dispositif du contrôle interne, Mai 2006, www.IFACI.fr

يقوم مسئول المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العامة وحسب طرق محدد حسب كل مؤسسة عن النتائج الأساسية للمراجعة التي تم القيام بها.

د- أفراد المؤسسة : كل مساعد معني يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم و تشغيل ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بالنظر إلى الأهداف المسئول عن تحقيقها وهي حالة المسئول التشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرقابة الداخلية كذلك المراقبين الداخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرقابة.

ثانيا: العناصر الأساسية للرقابة الداخلية:[1]

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر أساسية:

- تنظيم يتكون من تعريف واضح للمسؤوليات يملك الموارد و المؤهلات الملائمة ويستند إلى إجراءات نظم معلومات أدوات وتطبيقات ملائمة.
- نشر معلومات ملائمة و فعالة داخل المؤسسة للذي تسمح معرفتها لكل الأفراد بتنفيذ مسؤولياتهم.
- نظام يهدف إلى إحصاء وتحليل أهم المخاطر المحددة حسب أهداف المؤسسة والتأكد من وجود إجراءات تسيير لهذه المخاطر.
- نشاطات مراقبة حسب الصعوبات المرتبطة بكل إجراء و تم إنشاءها للتقليل من المخاطر التي من المحتمل أن تؤثر على أهداف المؤسسة.
- دراسة دائمة لإجراءات الرقابة الداخلية إلى جانب اختبار منتظم لعملها هذه الدراسة التي يمكن أن ترتبط بوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة إن وجدت يمكن أن تؤدي إلى تعديل إجراءات الرقابة الداخلية.

توفر الإدارة العامة والمديرية الشروط المناسبة التي تساعد اللجنة على تقييم النتائج الأساسية للرقابة و الاختبارات التي تم القيام بها. و سنعرضها بالتفصيل كما يلي:

1- التنظيم: تخضع المؤسسة إلى تنظيم يتضمن تعريف واضح للمسؤوليات، الموارد و الكفاءات المناسبة ويرتكز على نظم المعلومات و على إجراءات أو أساليب تشغيلية و أدوات وتطبيقات ملائمة. و يجب أن يرتكز وضع نظام للرقابة الداخلية على المبادئ الأساسية التالية:

1.1- تنظيم مناسب: يقدم الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط و تنفيذ و متابعة و مراقبة النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة.

2.1- تحديد واضح للمسؤوليات و السلطة : يتم اختيار الأفراد المناسبين حسب أهداف المؤسسة ويتم وضعها وتبليغها من خلال وسائل وصف الأعمال أو الوظائف و المخططات الوظيفية أو الهيكلية و تفويض السلطة في ظل احترم مبدأ تقسيم الأعمال.

[1] Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, Le dispositif du contrôle interne, Mai 2006، www.IFACI.fr

3.1- سياسة تسيير الموارد البشرية : والتي تسمح بتوظيف أشخاص يملكون المعارف والكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياتهم وتحقيق الأهداف الحالية والمستقبلية التي سطرتها المؤسسة.

4.1- نظم المعلومات: المكيفة مع الأهداف الحالية للمؤسسة ومصممة بشكل يسمح بتحمل أهدافها المستقبلية. يجب أن تكون النظم الحاسوبية التي ترتكز عليها نظم المعلومات محمية بفعالية سواء من الجانب المادي أو المنطقي لضمان الحفاظ على المعلومات المخزنة. كما يجب ضمان استمرارية تشغيلها عن طريق إجراءات نجدة إلى جانب ضرورة توثيق المعلومات المتعلقة بالتحليلات، البرمجة وتنفيذ المعالجات.

5.1- إجراءات أو أنماط عملياتية: تحدد الطريقة التي تتم بها الأعمال أو الإجراءات (هدف يجب تحقيقه في مدة ما ، تعريف الوظائف و المخططات السلطة الوظيفية، أدوات مساعدة على اتخاذ القرار و التقييم و تكرار الرقابة، تحديد الأفراد المسئولين عن الرقابة) ، و أهمها:

- أدوات أو وسائل العمل (المكتبية و الحاسوبية) التي يجب تكييفها مع احتياجات كل المستخدمين و تكوينهم لاستعمالها بشكل مناسب.
- التطبيقات المعترف بها عموما داخل المؤسسة.

2- نشر معلومات ملائمة و بشكل فعال داخل المؤسسة والتي تساعد معرفتها العمال على القيام بمسؤولياتهم، و يجب أن تملك المؤسسة إجراءات تضمن تبليغ المعلومات الملائمة و الفعالة ونشرها في الوقت المناسب للمتعاملين المعنيين في المؤسسة حتى تسمح لهم بالقيام بمسؤولياتهم.

3- نظام يهدف إلى إحصاء و تحليل المخاطر الأساسية التي من المحتمل أن تؤثر على أهداف المؤسسة والتحقق من وجود إجراءات لتسيير هذه المخاطر. و بسبب التطور الدائم للمحيط و التغيرات في الإطار التنظيمي يجب على المؤسسات وضع طرق لإحصاء وتحليل وتسيير المخاطر ذات الأصل الداخلي أو الخارجي التي يمكن أن تواجهها و تؤثر سلبا على تحقيق أهدافها.

- إحصاء المخاطر: يجب على المؤسسة إحصاء المخاطر الأساسية الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على احتمال تحقيق الأهداف المسطرة، هذا التحري للمخاطر يتم في إطار إجراء مستمر يسمح بالإحاطة بالمخاطر التي يمكن أن يكون لها اثر مهم على وضعية المؤسسة.
- تحليل المخاطر: يجب اخذ بعين الاعتبار إمكانية مصادفة المخاطر وخطورتها الكامنة، كذلك تغيرات المحيط وإجراءات التحكم المتوفرة.
- إجراءات تسيير المخاطر: الإدارة العامة أو المديرية وبمساندة إدارة المخاطر، إذا وجدت، عليها أن تحدد إجراءات تسيير المخاطر.

4 - نشاطات رقابية خاصة بكل إجراء: ويتم بناءها للتأكد من اتخاذ التدابير اللازمة بهدف التحكم في المخاطر القابلة للتأثير على الأهداف.

إن إجراءات الرقابة موجودة في كل مستويات و وظائف المنظمة، سواء تعلق الأمر برقابة موجهة للاحتياط أو الاكتشاف، أو رقابة يدوية أو حاسوبية، أو رقابة تسلسلية تتطلب وجود نشاطات رقابة محددة حسب طبيعة الأهداف التي تتعلق بالإجراءات وتكون نسبية حسب رهانات كل إجراء. وفي هذا الإطار يجب الاهتمام بشكل خاص برقابة إجراءات بناء وعمل نظم المعلومات، من خلال:

- فحص دائم لنظام الرقابة الداخلية و اختبار منتظم لعمله بهدف التأكد من ملاءمته لتحقيق أهداف المؤسسة.

تفرضها إدارة الأعمال وبقيادة الإدارة العامة أو المديرية، و يهدف الفحص إلى تحليل أهم الأحداث و ملاحظة نتائج الرقابة و المراجعة الداخلية و يدعم هذا الفحص كذلك بملاحظة محافظي الحسابات.

يمكن إكمال الفحص اعتمادا على يقظة تتعلق بالتطبيق الجيدة للرقابة الداخلية. الفحص و اليقظة تؤدي، إذا لزم الأمر، إلى وضع أعمال تصحيحية و إلى تعديل نظام الرقابة الداخلية و تقوم الإدارة العامة بتقييم الشروط المتعلقة بإعلام مجلس الإدارة عن أهم نتائج الفحص والاختبارات التي تم القيام بها.

ثالثا: أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية:

1- أهمية نظام الرقابة الداخلية:

عند تصميم نظام الرقابة الداخلية، يوجد لدى الإدارة والمراجع بعض الاهتمامات المشتركة و البعض الأخرى تخص كل طرف، و هي: [1]

1.1- الأهمية للعميل:

يرجع الهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها ويحتوى النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية سوف يتم تحقيقها ويطلق على هذه الأخيرة عناصر الرقابة الداخلية.

ويجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها خاصة عند تقييم الرقابة الداخلية على أنها تتسم بالجودة أو الامتياز مما يؤدي إلى تخفيض خطر الرقابة، و ذلك من خلال:

أ- الاعتماد على التقرير المالي: تلتزم الإدارة قانونيا بالتأكد من صحة المعلومات المدرجة خلال القوائم المالية واحترامها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- كفاءة وفعالية التشغيل: تساهم عناصر الرقابة في المنظمة على تعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد بما في ذلك الأفراد لتحقيق أهداف المنظمة عن طريق توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا إلى جانب حماية الأصول والسجلات من السرقة وسوء الاستخدام.

---

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 378..

ج- الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية: وذلك بالتزام المؤسسة بالقواعد والقوانين التنظيمية التي ترتبط بالجوانب المحاسبية مع توفير نظام كفء يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية دقيقة ومنه منع الأخطاء و الإهمال و الغش .

2.1- الأهمية للمراجع:

يعتمد المراجع على الرقابة الداخلية لتقدير مراكز الخطر، من خلال:

أ- الاعتماد على التقرير المالي: يهتم المراجع بعناصر الرقابة الداخلية التي تتعلق أساسا باهتمام الإدارة بالرقابة الداخلية (مدى الاعتماد على التقرير المالي).

و يهدف المراجع إلى تحديد مدى صحة العرض بالقوائم المالية، حيث يحتمل أن لا تعكس القوائم المالية بعدل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة لا تسمح بالحصول على قوائم مالية ملائمة، ومن جانب آخر يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج عنها هذه القوائم.

وعلى المراجع الاهتمام بعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بحماية الأصول و تطبيق القوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في صحة القوائم المالية.

ب- التأكد من عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية: يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي (الأرصدة) تعتمد أساسا على دقة المدخلات والعمليات (العمليات المالية).

2- الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان ما يلي:

1.2- التطابق مع القواعد و القوانين:

تتعلق بالقواعد و القوانين التي تضعها الإدارة بهدف تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة، ونظرا لتعدد المجالات (قانون المؤسسات، القانون التجاري،...) فمن الضروري أن تمتلك المؤسسة تنظيما يسمح لها بـ:

- معرفة مختلف القواعد التي تنطبق عليها.
- إمكانية إعلامها وفي الوقت المناسب بالتغيرات التي طرأت عليها(اليقظة التشريعية).
- إدراج هذه القواعد في إجراءاتها الداخلية.
- إعلام وتكوين الأفراد في المؤسسة بالقواعد التي تخصهم.

2.2- تطبيق التعليمات والتوجيهات التي تضعها الإدارة العامة أو المديرية:

إن تعليمات و توجيهات الإدارة العامة أو المديرية يجب أن تقدم إلى المسئولين المعنيين حسب الأهداف المرتبطة بكل واحد منهم. تهدف توفير توجيهات عن كيفية القيام بالنشاطات حسب الأهداف المتبعة من طرف المؤسسة والمخاطر السائدة في بيئتها.

3.2- السير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة:

يتعلق بالسير الجيد للإجراءات سواء التشغيلية أو الصناعية أو التجارية أو المالية و خاصة المتعلقة للحماية الأصول و إعداد معايير ومبادئ العمل ومؤشرات الفعالية و المردودية في تطبيقها.

ولا تعني بالأصول فقط الأصول المادية وإنما تضاف إليها الأصول المعنوية كصورة و سمعة المؤسسة و التي يمكن أن تمس في حالة السرقة، الغش، اللاإنتاجية، الخطأ أو إصدار قرار تسيير رديء أو ضعف في الرقابة الداخلية ويجب الحرص على الإجراءات المرتبطة بها. و كذلك بالنسبة للإجراءات المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والمحاسبية سواء الإجراءات المتعلقة بإنتاج القوائم المالية أو الإجراءات التشغيلية التي تولد البيانات المحاسبية.

4.2- فعالية المعلومات المالية:

لا يتم تحقيق فعالية المعلومات المالية إلا إذا تم وضع إجراءات رقابة داخلية تضمن تسجيل و معالجة كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بشكل دقيق، و يمكن ضمان جودة هذه الإجراءات الرقابية الداخلية عن طريق:

- تقسيم الأعمال والذي يسمح بالتمييز بين أعمال التسجيل، والأعمال التشغيلية وأعمال الاحتفاظ.
- وصف الأعمال والذي يسمح بالتمييز بين أعمال التسجيل، الأعمال التشغيلية وأعمال الاحتفاظ.
- نظام رقابة داخلية محاسبي يسمح بضمان تطابق العمليات التي تم القيام بها مع التعليمات الخاصة و العامة، و أنه يتم تسجيلها و معالجتها محاسبيا لإنتاج معلومات مالية تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وصف الوظائف والذي يسمح بتعريف المعلومات المنتجة و الجهة التي سترسل إليها.

رابعا : أنواع نظم الرقابة الداخلية و مقوماتها الرئيسية :

1- أنواع نظم الرقابة الداخلية: [1]

1.1- نظم **الرقابة المحاسبية:**

تمثل الرقابة المحاسبية جانبا من جوانب الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المؤسسة و تتم هذه الرقابة بالإجراءات اللازمة لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة، وتحقق دقة المعلومات و البيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويتم هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق و طبيعة نشاط المؤسسة.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 235/239.

- وضع تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبة المتعارف عليها.
- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة وأصولها وممتلكاتها و متابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية المتعلقة بأصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة لكل دورة، و يتطلب ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعينة.

2.1- نظم الرقابة الإدارية:

تتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد وممتلكات المؤسسة استخداما أمثل من ناحية، و التحقق من مدى التزام المؤسسة و العاملين فيها بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المؤسسة من ناحية أخرى ومعنى ذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية الملائمة.
ويتحقق هذا النوع من خلال الجوانب التالية:
- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع تصنيف دقيق لهذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام لمراقبة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاءت به من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة، و منها قواعد أسس تقدير المبيعات، قواعد أسس تقدير الإنتاج، قواعد أسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى، قواعد أسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها، كسياسات وإجراءات الشراء، سياسات و إجراءات البيع، سياسات و إجراءات الإنتاج، سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين، سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة، سياسات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المؤسسة.
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يتضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناءا على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

3.1- نظم الرقابة الذاتية أو الضبط الداخلي: (Autocontrôle)

يرتكز نظام الضبط الداخلي على تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حدوث الاختلاس في أصول المؤسسة و سجلاتها و حساباتها".

و يتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها و دفاترها عن احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام ...الخ، كما يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين.

كما يمكن الاستعانة بالوسائل التالية لتحقيق و تعميق في إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي:

- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات،
- إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية،
- إتباع أسلوب المصادقات و الجرد الفعلي،
- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة،
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر و إنشاء ملفات لها،
- استخدام الرقابة المزدوجة و نظام التفتيش.

و ما يمكن استخلاصه من مدلول كل نوع من الأنواع المذكورة سابقا للرقابة الداخلية أنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية و الإحصائية، لذلك فإن الهدف الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستتخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة، و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

2- المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

1.2- المقومات المحاسبة لنظام الرقابة الداخلية:[1]

يرتكز الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة الطرق و الوسائل التالية:

أ- الدليل المحاسبي: تخضع عمليات تبويب الدليل المحاسبي إلى طبيعة الوحدة الاقتصادية، نوع النظام المحاسبي المستخدم و الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها. و يظهر ذلك من خلال تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية و أخرى فرعية، وشرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان صنف العمليات التي تسجل فيه، ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد الدليل المحاسبي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

[1] فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- ضرورة توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها هو ضبط الحسابات الفرعية لدفاتر الأستاذ وذلك بهدف اكتشاف الأخطاء الغير مقصودة.

ب - الدورة المستندية: تعتبر الدورة المستندية التي تتميز بدرجة عالية من الكفاءة المصدر الأساسي لأدلة الإثبات وهو ما يتطلب:

- مراعاة النواحي القانونية و الشكلية عند تصميم المستندات.
- قدرة المستند على تحقيق الهدف الذي صمم لأجله.
- ترقيم المستند لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها.
- أن يتميز المستند بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام.
- تحديد الدورة المستندية ضمن النظام المحاسبي مع مراعاة خطط السلطة والمسؤولية.

ج- المجموعة الدفترية: يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة الوحدة الاقتصادية وأنشطتها، في ظل النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة ويخضع ذلك إلى المعطيات الأساسية التالية:

- ترقيم الصفحات قبل استخدامها لأغراض الرقابة.
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.
- أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم لتحقيق سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتا على توفير البيانات المطلوبة.

و يعرض دليل الإجراءات الدورة المستندية لكل عمليات المؤسسة وما يرتبط بها من سجلات محاسبية إلى جانب علاقة هذه المستندات والسجلات الإدارية و الأقسام المكونة للهيكل التنظيمي داخل المؤسسة.

د- الوسائل الآلية: تساهم الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي في ضبط وإتمام الأعمال كآلات عد النقدية المحصلة أو تسجيلها إلى جانب استخدام الحاسب في إتمام بعض خطوات الدورة المحاسبة وتحليل البيانات والمعلومات سواء يفترض إعدادها أو الإفصاح عنها و هو ما يدعم الدور الرقابي للنظام المحاسبي.

و- الجرد الفعلي للأصول: يساعد الجرد الفعلي لممتلكات المؤسسة من نقدية بالصندوق، المخزون، والأوراق المالية وعناصر الأصول الثابتة كالأراضي والمباني والسيارات، ومقارنتها مع الأرصدة المحاسبية التي تقدمها السجلات المحاسبية في تحقيق الرقابة على نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

ي- الموازنات التخطيطية: يظهر الدور الرقابي للموازنات التخطيطية من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنات من بيانات تقديرية موضوعة مسبقا، ثم حساب الانحرافات وتحليها لتحديد سببها ومنه الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملا للرقابة وتقييم الأداء.

يظهر الدور الرقابي للموازنات التقديرية في إجراء مقارنات بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها ويتطلب ذلك تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه وكذلك تحديد خطوط السلطة المسئولة ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية دقيقة، ولا تعتبر الموازنات التخطيطية نظاما كاملا للرقابة ولكنها جزءا من هذا النظام.

ه- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة : يظهر الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في المقارنة بين التكاليف المعيارية المحددة مسبقا من المؤسسة بهدف إعداد الموازنات التخطيطية و تقييم الأداء و قياس تكلفة الإنتاج مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وبيان مسبباتها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الانحرافات.

2.2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :[1]

أ - هيكل تنظيمي كفء : يختلف الهيكل التنظيمي حسب طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد مستوياتها التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، و يهدف إنشاء هيكل تنظيمي كفء إلى تحديد الإدارات و الأقسام و اختصاصات كل منها بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهم، وذلك من خلال توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة و تحديد القسم أو الإدارة المسئولة عن تنفيذها عن طريق:

- إعداد خريطة تنظيمية رئيسية وخرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى.
- تحديد المسؤوليات والفصل بين المهام.

ب - كفاءة العاملين: تساهم كفاءة الأفراد بشكل مهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، وحتى في حالة ضوابط رقابية عالية فإن ضعف قدرات العاملين و الثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط.

ج- معايير أداء سليمة : إن وجود هيكل تنظيمي كفء و عمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توفير معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

د- مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول: إن من أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية الأصول وذلك بوجود مجموعة من السياسات والإجراءات التي تسمح بحماية الأصول ومنع تسربها واختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية.

وتزداد الحاجة إلى هذه الإجراءات والسياسات كلما كبر حجم المشروع وتعددت فروعه بهدف توفير وسائل رقابية مناسبة للتأكد من تنفيذ القرارات المختلفة على كافة المستويات، وتزداد أهميتها كلما وصف التنظيم بأنه لا

[1] فتحي رزق السوافري و أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

مركزي، كما تتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات الضبط الداخلي بين الأقسام و إعداد التقارير المتداولة وتعاون كافة الأقسام والإدارات.

ي- قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق علية قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، وأيضا التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب، أو مخالفات، و بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إتمام مهمات نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة المبحث الثاني:

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الإجراءات التي تضعها الإدارة و تعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان السير الجيد لنشاطاتها الداخلية و منها المتعلقة بالحفاظ على الأصول و فعالية المعلومات المالية.

و يتكون نظام الرقابة الداخلية من عناصر أساسية تضمن التعريف الواضح للمسئوليات و الإجراءات داخل المؤسسة من خلال نشر المعلومات اللازمة التي تساعد الأفراد على أداء مهامهم مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد المخاطر المحتملة و تسييرها من خلال وضع نشاطات رقابية مناسبة و احترام مقوماتها الأساسية و هو ما يتطلب تقييم دائم لنظم الرقابة الداخلية بهدف الكشف عن نقاط الضعف و تصحيحها و هو ما سنتطرق إليه في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: تقييم نظم الرقابة الداخلية

تمهيد:

يتطلب تقييم نظام المعلومات المحاسبي قيام المراجع الداخلي بمراقبة و فحص الأنظمة المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف ضمان دقة و صحة البيانات المالية التي تصله من مختلف الأنظمة الوظيفية الفرعية.

أولا: تقييم نظم الرقابة الداخلية

1- أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات و تحديثها حسب تطور المؤسسة و احتياجاتها و يهدف ذلك إلى:

- اختبار ما إذا كانت المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي يتم إنتاجها.
- اختبار ما إذا كانت القنوات و الإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

و منه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات و عناصر الأصول و الخصوم إلى:[1]

1.1- تقييم وجود الرقابة الداخلية:

يتم ذلك من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات و الرقابة الداخلية اليدوية و الآلية التي تملكها المؤسسة و ذلك عن طريق:

- التعرف على نظام معالجة البيانات و نظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة.
- التحقق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي تم وضعها و عملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة.
- تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية.
- تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها.
- فعالية الرقابة الداخلية (نقاط القوة) التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي و التي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

2.1- تقييم استمرارية الرقابة الداخلية:

أي فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة و ذلك عن طريق:

- فحص التطبيق الدائم للإجراءات (اختبارات الاستمرارية).
- الحكم النهائي انطلاقا من تقييم نتائج المراحل السابقة.

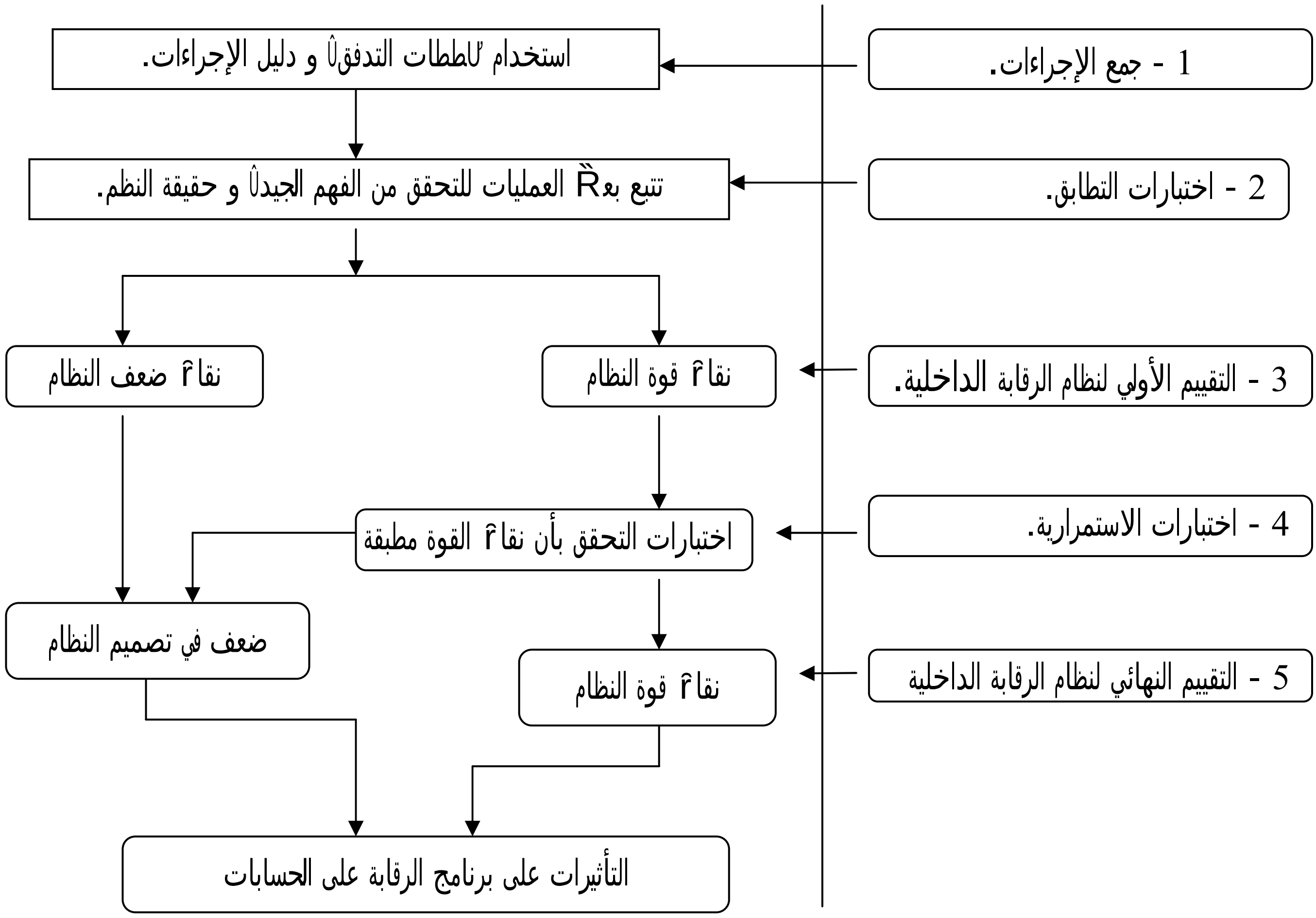
---

[1] Jean-Yves EGLEM et Autres, OP.Cit, P296.

2- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتبع المراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ÈR خطوات أساسية و يمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (2.2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: .OBERT Robert, OP.Cit, P82

1.2- جمع الإجراءات:

تدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة و الإجراءات و المناهج في المؤسسة. و تتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال الوثائق المستخدمة محتواها نشرها و حفظها كذلك الترخيص و المصادقة تسجيل و معالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة و مراقبتها و تختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم و وظيفة في المؤسسة و يتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسئولين عن الوظيفة المدروسة.[1]

---

2 www.Zetud.netCéline Règne, Audit,

إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف و اعداد وثيقة تحليلية تسمح بالانتقال إلى فحص عمل النظام، و تعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات:[1]

أ- التعرف على الوثائق الموجودة:

هدفها إحصاء كل الوثائق الداخلية و الخارجية و هي تساعد المراجع على تقييم الأنظمة و الإجراءات و المناهج المستخدمة في المؤسسة.

ب- استجواب التقارير:

هي تقنية غير رسمية، يقوم المراجع عن طريقها باستجواب أو عدة استجوابات تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة ويواجه المراجع بعض الصعوبات عند تحليل هذه الاستجوابات و التي ترتبط بحجم المؤسسة و تعقيد نشاطاتها و كثافة معلوماتها.

جـ- تحليل الدورات باستخدام المخططات:

المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة و التي تبين الوثائق المستخدمة، مراكز العمل، القرارات و المسئوليات يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.

تسمح هذه المخططات بتقديم تسجيل عن إجراءات الأنظمة في المؤسسة و الربط بين أهم مظاهر الرقابة الداخلية و هي أساس اختبارات التطابق و تهدف إلى التأكد من التطبيق الجيد للإجراءات.

يمكن استخدام المخطط العمودي حيث يتم ترتيب الأقسام واحد تحت الأخر و عرض انتقال الوثائق يكون حسب التسلسل الزمني، أو المخطط الأفقي حيث يتم ترتيب الأقسام واحد أمام الآخر.

د- قوائم الاستقصاء و دليل الإجراءات:

تتضمن قوائم الاستقصاء عددا من الأسئلة المحددة و التي تسمح للمراجع باكتشاف نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية. و تظهر هذه القوائم عادة في شكلين:

- قوائم الاستقصاء المغلقة: تظهر في شكل مبسط وتتناول أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا.
- قوائم الاستقصاء المفتوحة: تكون الإجابة على الأسئلة بإجابات مفصلة.
- جدول تحليل الرقابة الداخلية: هي عبارة عن جداول تقوم بجرد مختلف العمليات المنفذة و تسمح بتحديد الوظائف التي تتم في مراكز العمل بهدف اكتشاف تراكم الوظائف.

2.2- اختبارات الفهم:

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، و يتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي، و اختبار بعض العمليات.[2] و عمليا تتم هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام، و ليس الهدف منها البحث عن الأخطاء و لكن التأكد من تطابق

---

[1] OBERT Robert, OP.Cit, P82.

[2] Céline Règne, Audit t. www.Zetude.ne

النظام الموصوف مع واقع المؤسسة، ويقوم المراجع باختيار عدد محدود من العمليات و يتتبع دورتا بالصعود إلى أصلها ثم النزول إلى النتيجة التي تقدمها، و يقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه على مخطط تدفق الوثائق.

يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، و في حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف، و يعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.[1]

3.2- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بالقيام بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق استخراجه مبدئيا لنقاط القوة و نقاط الضعف. و هي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة و لكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، و يمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة، و تعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية و التي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، و الإجابات الايجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها. و عند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي، يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.[2]

4.2- اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة.

تسمح هذه الاختبارات من التأكد بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار و لا تحمل خللا.[3]

5.2- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولي لذلك النظام. و تقدم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.[4]

1 Société national de comptabilité, Guide d'audit , Volume 02, p2146.
2 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 73.
3 محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 74.
4 محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 75.

ثانيا: تقييم نظم الرقابة الداخلية لدورة النفقات

1- تقييم الرقابة الداخلية لنظام المشتريات:

1.1- المراجعة المستندية للمشتريات:[1]

- يجب التحقق من فاتورة الشراء من جميع أوجهها كمستند رئيسي لعملية التقييد و يجب أن تكون محررة على مطبوعات المورد، و تبين جميع تفاصيل البضاعة، التاريخ، و أن تكون معنونة باسم الشركة.
- يتحقق المراجع أن اعتماد الشراء مصادق عليه و يقوم باختبار فواتير المشتريات مع أوامر و عقود الشراء و الإطلاع على الملفات و المناقصات و أن يتحقق من دفتر يومية المشتريات.
- عند فحص الفواتير يتحقق المراجع من احترام إجراءات الرقابة الداخلية من حيث الأسعار و الكميات، و العمليات الحسابية، و مطابقة الفواتير مع أوامر الشراء و محاضر الاستلام و يتأكد من أن البضاعة تدخل في إطار احتياجات المؤسسة، كذلك التطبيق الصحيح للخصم الذي يمنحه المورد.

2.1- مراجعة الترحيل و العمليات الحسابية:[2]

- يختبر المراجع الترحيل من دفتر يومية المشتريات إلى الحسابات الشخصية بدفاتر أستاذ الموردين و يتوقف مدى الاختبار على حجم العمليات و ثقة المراجع في سلامة الرقابة الداخلية، بعد فحص فواتير الشراء.
- اختبار المجاميع الرئيسية و الأفقية بدفتر يومية المشتريات بعد مراجعة فواتير الشراء و الترحيلات.
- اختبار نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة و تحليل خاناتها.
- اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير الشراء (الضرب، الجمع، الخصم).

3.1- - إجراءات تقييم دورة المشتريات:

أ- الرقابة واختبارات أمن البيانات:[3]

- **الوجود** : يتم تسجيل عمليات حيازة البضائع و الخدمات التي تم استلامها بما يتفق مع مصالح العميل المثلى.

الاختبار الأساسي للعمليات المالية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	أنواع الرقابة الرئيسية
- فحص يومية الحيازة و الأستاذ العام، و الملف الرئيسي للدائنين بشان القيم الكبيرة و غير العادية - فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية و الصحة (فاتورة المورد، تقارير الاستلام، أوامر الشراء، و طلبات الشراء)	- فحص المستندات في خدمة الإيصالات للتعرف على مدى وجودها - فحص ما يشير إلى وجود الموافقة - فحص ما يشير إلى وجود الإلغاء	- وجود طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، و فاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات - فحص عمليات الحيازة عند المستوى الملائم

1 عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص 180.

2 عبد الفتاح محمد صحن و آخرون نفس المرجع السابق، ص 181.

3 الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 768.

- إلغاء المستندات لمنع إعادة استخدامها - إجراء تحقق داخلي لكل من فاتورة المورد، تقارير الاستلام، أوامر الشراء، و طلبات الشراء.	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	- تتبع عمليات الحياة الخاصة بالمخزون إلى الملف الرئيسي للمخزون -فحص الأصول الثابتة التي تم اقتنائها

- **الاكتمال:** العمليات المالية للحياة الفعلية تم تسجيلها.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الترقيم المسبق و المحاسبة عن أوامر الشراء - الترقيم المسبق و المحاسبة عن تقارير الاستلام - الترقيم المسبق و المحاسبة عن حزمة الإيصالات	- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء - المحاسبة عن تسلسل تقارير الاستلام - المحاسبة عن تسلسل حزم الإيصالات	- التتبع من ملف تقارير الاستلام إلى يومية الحياة - التتبع من ملف فواتير الموردين إلى يومية الحياة

- **الدقة** : العمليات المالية للحياة تم تسجيلها بشكل دقيق.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية و القيم - مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب الالكتروني. - الموافقة على الحياة فيما يتعلق بالأسعار و الخصم	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات، و مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات - فحص ما يشير إلى الموافقة	- مقارنة العمليات المالية المسجلة في يومية الحياة مع فاتورة المورد، تقرير الاستلام و المستندات الداعمة الأخرى - إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم و الشحن

- **التبويب:** تم تبويب العمليات المالية للحياة بشكل مناسب.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص كتيب الإجراءات و دليل الحسابات - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلى فواتير الموردين

- **التوقيت:** تم تسجيل العمليات المالية للحياة في التواريخ الصحيحة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم استلام	- فحص كتيب الإجراءات و ملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها	- مقارنة تواريخ تقارير الاستلام و فواتير الموردين مع التواريخ في يومية الحياة

البضائع و الخدمات - التحقق الداخلي	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	

- الترحيل و التلخيص: تم إدراج العمليات المالية للحياة على نحو ملائم في الملفات الرئيسة للدائنين و المخزون و انه قد تم تلخيصها بشكل ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي في محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على الحالات الأستاذ العام بما يشير إلى إجراء المقارنة	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات و تتبع الترحيل إلى الأستاذ العام و الملفات الرئيسية للدائنين و المخزون

ج - حماية الأصول:[1]

يؤثر خطر فقدان المواد على فعالية الرقابة الداخلية عند معالجة البيانات، من خلال:

- طلب بضائع و خدمات خارج نشاط المؤسسة و بشروط غير ملائمة.
- نقص المخزون بسبب عدم احترام الموردين لمواعيد التسليم.
- مردودات غير محصل عليها.
- التحليل غير المنتظم و عدم تصفية أرصدة الموردين المدينين.
- الاسترجاع المتأخر للرسم على القيمة المضافة.
- الدخول غير المرخص للملفات الدائمة للمشتريات.
- وجود بيانات قديمة، غير كاملة، و خاطئة في الملفات الدائمة.
- تسجيل قيود التسوية في حساب المشتريات دون ترخيص.

د - الفصل بين الوظائف:

يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم المشتريات و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف، و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المشتريات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

[1] Societé national de comptabilité, Op.Cit, P4118.

2- تقييم نظم الرقابة الداخلية لدورة الأجور:

1.2- المراجعة المستندية للأجور:[1]

يقوم المراجع بفحص كشوف الأجور أو دفاتر الأجور و مقارنتها مع بطاقات الوقت و الملفات الخاصة بالموظفين و العمال فيما يتعلق بالمبالغ الأجر أو المرتب الأصلي، العلاوات، المكافآت و الخصومات المختلفة، كما يقوم بالتحقق من أمر الصرف المرسل إلى البنك مع مجموع صافي الأجور من مقتضى كشوف الأجور، إلى جانب مراجعة قيود الأجور بدفتر النقدية و قيد الاستقطاعات بدفتر اليومية العامة من ناحية المبالغ و من ناحية التسجيل المحاسبي.

- يتحقق من إيصالات و توقيعات الموظفين عند استلام المبالغ الصافية المستحقة.
- يتحقق من كشف الأجور و كيفية إعداده من المسئول المباشر.
- يتحقق المراجع من إن كل المرتبات قد سلمت إلى أصحابها الحقيقيين.

2.2- مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية :

يقوم المراجع بالتحقق من جملة الأجور و الاستقطاعات و ضريبة الدخل المستحقة على الموظف أو جملة الاستقطاعات و صافي المبالغ في كشف الأجور رأسيا و أفقيا للتأكد من أن خانات المكافآت تساوي الخانة الإجمالية للمرتب الكلي و خانات الاستقطاعات تساوي المجموع الكلي للاستقطاعات و يتحقق المراجع من أن الفرق بين مجموع المرتبات الكلية و مجموع الاستقطاعات الكلية يساوي صافي الأجر.

3.2- إجراءات تقييم دورة الأجور:

أ- الرقابة واختبارات أمن البيانات:[2]

- **الوجود:** يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلا بواسطة العاملين الموجودين.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن - استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن - وجود ملف ملائم للأفراد - الترخيص بالعمل - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، ضبط الوقت، النفقات الخاصة بالأجور	- فحص بطاقات الزمن للتعرف على تأشيرة الموافقة - فحص البطاقات الزمنية - فحص سياسات الأفراد - فحص خريطة المنظمة، إجراء مناقشة مع العاملين، و ملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها.	- فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية. - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم و القيمة و التاريخ. - فحص الشيكات الملغاة للتعرف مع

[1] عبد الفتاح محمد صحن، مرجع سبق ذكره، ص 246.
[2] ألفين أرينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 835.

- يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب الالكتروني - الترخيص بإصدار الشيكات	- فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التي رفضها الحاسب الالكتروني لعدم وجود أرقام للعاملين - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة	سجلات الأفراد.

- الاكتمال : العمليات المالية الفعلية للأجور تم تسجيلها.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الترقيم المسبق لشيكات الأجور و المحاسبة عنها - إعداد محايد للتسوية مع البنك	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور - إجراء مناقشة مع العاملين و ملاحظة التسوية	- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك - إثبات تسوية البنك

- الدقة: تم تسجيل العمليات المالية للأجور بالقيمة عن الوقت الذي تم العمل فيه فعلا مع الدفع وفقا لمعدل الأجر المناسب، و حساب الاستقطاعات بشكل مناسب.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية و القيم - مقارنة الإجماليات المجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الالكتروني - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة - الترخيص بالاستقطاعات بما في ذلك القيم الخاصة بالتأمين و إدخال الأجور	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الملف الخاص بالإجماليات المجموعة للتعرف من مدى وجود توقيع مسجل البيانات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الزمن - مقارنة معدلات الأجر مع عقد النقابة، الموافقة من مجلس الإدارة أو أي مصدر أخر - إعادة حساب إجمالي الأجر - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع إلى الجداول الضريبية و أشكال الترخيص في ملف الأفراد - إعادة حساب صافي الأجر - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة

- التبويب: تم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- وجود دليل ملائم للحسابات - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص دليل الحسابات - فحص تأشير التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات، فحص بطاقة الزمن في الإدارة التي يتبعها العامل، و فحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، و التتبع خلال توزيع العمل

- التوقيت: يتم تسجيل العمليات المالية للأجور في التواريخ الصحيحة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- تتطلب الإجراءات أن يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع - إجراء تحقق داخلي	- فحص كتيب الإجراءات و ملاحظة ما إذا تم التسجيل - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك في يومية الأجور مع التاريخ في الشيكات الملغاة و بطاقات الزمن - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك

- الترحيل و التلخيص: إدراج العمليات المالية للأجور على نحو ملائم في الملف الرئيسي للأجور و تلخيصها بشكل ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للأجور - مقارنة الملف الرئيسي للأجور مع إجماليات الأستاذ العام	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص التأشيرات في تقارير الملخص الإجمالي بما يوضح إجراء المقارنات	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور و تتبع الترحيل إلى الأستاذ العام و الملف الرئيسي للأجور

3- حماية الأصول:[1]

يمكن التعرف إلى المخاطر قد تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية عند معالجة البيانات، و يكون ذلك بسبب:

- توظيف أفراد بدون ترخيص.
- الدخول غير المرخص للملفات الفردية.
- الدخول غير المرخص للملفات الدائمة للأفراد.
- وجود بيانات قديمة، غير كاملة، أو خاطئة في الملفات الدائمة للأفراد.
- السلفيات غير المرخصة للأفراد و/أو مسددة بشكل غير منتظم.
- اختلاس الأجور غير المقبوضة من أصحابها.
- الحماية غير الكافية لوسائل دفع الأجور غير المستخدمة (دفتر الشيكات، أمر الدفع...)
- التسجيل غير المرخص لقيود تسوية الأجور.

4- الفصل بين الوظائف:

يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم الأجور و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف، و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم الأجور وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة)، و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

[1] Société nationale de comptabilité, Op.Cit, P4137.

3- تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام المدفوعات النقدية:

1.3- المراجعة المستندية لنظام المدفوعات: [1]

تعتمد مراجعة المدفوعات على الوثائق المقدمة من خارج المؤسسة و تكون في صورة إيصالات محررة على مطبوعات مستلم المبلغ وموقع عليها من شخص مستلم النقدية، و تعتبر هذه الإيصالات المستند الرئيسي لعمليات المدفوعات و يتم جمعها في ملف خاص و تكون مرتبة حسب تاريخ صدورها و ترقم بشكل تسلسلي، و يظهر الرقم في اليومية أمام القيد حتى يسهل الرجوع إلى المستند أو إلى القيد بدفتر النقدية. يتم إلغاء المستند بختم المراجع الخاص أو بتوقيعه الذي قام مراجعته لتفادي تقديمه مرة أخرى.

و فيما يتعلق بالمشتريات الآجلة من الضروري أن تظهر على هذه الإيصالات أرقام الفواتير التي تم تسديدها لتسمح للمراجع بالتحقق منها.

يقوم المراجع بالتحقق من تطابق كشوف الحسابات المرسلة من الموردين و أيضا المصادقات المرسلة عن أرصدة حساباتهم و ملف المراسلات للتأكد من صحة الدفع.

أما فيما يخص المشتريات نقدا يجب تبرير كل مبالغ المدفوعات بإيصال أو فاتورة أو أي مستند يدل على استلام البضاعة و دفع النقدية و من صحة المستند و المبلغ الخاص بالشراء و التبويب الصحيح في دفتر النقدية و يتتبع دخول البضاعة إلى المخازن و تسجيلها في الدفاتر.

2.3- مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية:

يتأكد المراجع من صحة المجاميع الرأسية و الأفقية في دفتر المدفوعات و مختلف خاناته إلى جانب التحقق من الترحيلات التي تتم من دفاتر المدفوعات إلى دفاتر أستاذ العملاء، دفاتر أستاذ الموردين، دفتر الأستاذ العام و اليومية العامة.

3.3- إجراءات تقييم الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات:

أ- الرقابة واختبارات امن البيانات: [2]

- **الوجود**: يتم تسجيل المدفوعات النقدية للعمليات التي تم استلامها فعلا.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الفصل الملائم في الواجبات بين	- المناقشة مع الأفراد و ملاحظة	- فحص يومية المدفوعات النقدية، الأستاذ العام ،
التعامل في أرصدة الدائنين و مسئولية	الأنشطة	و الملف الرئيسي للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة
توقيع الشيك	- المناقشة مع الأفراد و ملاحظة	أو غير العادية
- فحص المستندات الداعمة قبل	الأنشطة	- تتبع الشيك الملغى إلى القيود المرتبطة في يومية
التوقيع على الشيكات من قبل شخص	- فحص ما يشير إلى وجود الموافقة	الحياة و فحص اسم من سيتم الدفع إليه و القيمة

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 241.

[2] الفين اريتر و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 772 .

مرخص له بذلك - الموافقة على الدفع وفقا للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه.		التي سيتم دفعها - فحص الشيك الملغى للتعرف على التوقيع المرخص له، التظهير الملائم و الإلغاء من قبل البنك و فحص المستندات الداعمة كجزء من اختبارات عمليات الحياة

- **الاكتمال:** العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الترقيم المسبق و المحاسبة عن الشيكات - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات - فحص تسويات البنك و ملاحظة إعدادها	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك (توفير إثبات عن المدفوعات النقدية)

- **الدقة:** تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية و القيم - الإعداد الشهري لتسوية البنك من طرف شخص مستقل	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التسويات مع البنك و ملاحظة إعدادها	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الحياة المرتبطة بها و القيود في يومية المدفوعات النقدية - إعادة حساب الخصم - إعداد إثبات المدفوعات النقدية

- **التبويب** : تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص كتيب الإجراءات و دليل الحسابات - فحص ما يشير إلى التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع إلى فواتير الموردين و يومية الحياة

- **التوقيت:** تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك - التحقق الداخلي	- فحص كتيب الإجراءات و ملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية - مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك

- **الترحيل و التلخيص:** تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات و تتبع الترحيل إلى الأستاذ العام و الملف الرئيسي للدائنين

ج- حماية الأصول:[1]

يمكن التعرض إلى خطر فقدان النقدية و هو ما قد يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية عند معالجة البيانات، و يكون ذلك بسبب:

- الوصول إلى الأموال من طرف أشخاص غير مرخص لهم.
- غياب العد الدوري و المفاجئ للنقدية من طرف شخص لا يستخدم و لا يسجل هذه النقدية.
- عدم القيام بالمقاربات البنكية شهريا.
- فتح و إغلاق الحسابات البنكية دون ترخيص.
- تمويل الحسابات البنكية غير كاف للسماح بالقيام بالمدفوعات.
- تخطي حدود القرض المسموحة.
- المبالغة في قيمة المبلغ الموجود في الصندوق مقارنة مع حجم العمليات و تغطية التأمينات.
- الحماية غير الكافية عند نقل الأموال و الوصول إلى النقدية.
- التحديث المتأخر للتوقيعات المرخص لها في البنك.
- التسديد المسبق للديون.
- التوقيع على وسائل الدفع دون إثبات قانوني.
- التسديد المقدم على بياض.
- اختلاس (طرق الدفع) الفارغة (الشيكات، رسائل الشيكات الالكترونية،..)
- الاحتفاظ السيئ بالشيكات الملغاة.
- تحويل المدفوعات إلى أطراف أخرى غير المستفيدين الحقيقيين.
- التسديد النقدي يفوق الحد القانوني المسموح به أو المبلغ المؤمن.
- التسديد نقدا دون التحقق من هوية المستفيد، أو غياب وصل موقع من طرف المستفيد من الدفع نقدا.

---

[1] Société nationale de comptabilité, Op.Cit, P4124.

- إمكانية استخدام وسائل التأشير دون مراقبة.
- الدخول غير المرخص للملفات الدائمة.
- وجود معطيات غير كاملة أو خاطئة في الملفات الدائمة.
- تسجيل كتابات أو قيود تسوية في حسابات الموردين أو الخزينة دون ترخيص.

ج- الفصل بين الوظائف:

يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم الخزينة و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف، و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المدفوعات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة)، و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

4- تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام الاستثمارات:

1.4- مراجعة المستندات و العمليات و الترحيلات الحسابية:

1- المراجعة المستندية للمشتريات:[1]

- يجب التحقق من فاتورة الشراء من جميع أوجهها كمستند رئيسي لعملية التقييد و يجب أن تكون محررة على مطبوعات المورد، و تبين جميع تفاصيل الاستثمارات، التاريخ، و أن تكون معنونة باسم الشركة.
- يتحقق المراجع من اعتماد الشراء من جهة مرخص لها و يقوم باختبار فواتير المشتريات مع أوامر و عقود الشراء و الإطلاع على الملفات و المناقصات و أن يتحقق من دفتر يومية المشتريات.
- عند فحص الفواتير يتحقق المراجع من احترام إجراءات الرقابة الداخلية من حيث الأسعار و الكميات، و العمليات الحسابية، و مطابقة الفواتير مع أوامر الشراء و محاضر الاستلام و يتأكد من أن الاستثمارات تدخل في إطار احتياجات المؤسسة، كذلك التطبيق الصحيح للخصم الذي يمنحه المورد.
- التحقق من تسجيل الاستثمارات في دفاتر الجرد و الملفات الخاصة بالاستثمارات.

2.1- مراجعة الترحيل و العمليات الحسابية:[2]

- يختبر المراجع الترحيل من دفتر يومية الاستثمارات إلى الحسابات الشخصية بدفاتر أستاذ الموردين و يتوقف مدى الاختبار على حجم العمليات و ثقة المراجع في سلامة الرقابة الداخلية، بعد فحص فواتير الشراء.
- اختبار المجاميع الرأسية و الأفقية بدفتر يومية الاستثمارات بعد مراجعة فواتير الشراء و الترحيلات.
- اختبار نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة و تحليل خاناتها.
- اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير الشراء (الضرب، الجمع، الخصم).

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص 180

[2] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 181.

2.4- إجراءات تقييم الرقابة الداخلية لدورة الأصول:

أ- امن البيانات:[1] حتى يتمكن المراجع من التحقق من الأصول الثابتة، فانه يتطرق إلى العناصر التالية:

- التحقق من وجود الأصل: و يكون ذلك من خلال التأكد من وجود الأصل في نهاية السنة المالية و إثبات حيازة المؤسسة له ويقوم ب:

- القيام بالجرد الفعلي للأصول التي تمتلكها المؤسسة، الحصول على شهادات من الغير في حالة وجود الأصل في حيازة الآخرين، الحصول على شهادات من المسئولين، اللجوء إلى دليل إضافي مثل المصروف (النفقات) أو الإيراد (الإيجار المحصل) الذي نشأ عن الأصل و إستمراريتها تثبت وجود الأصل.

- التأكد من تأمين الأصول ضد الأخطار.

- التحقق من ملكية الأصل: يقوم المراجع بالإطلاع على مستندات الملكية (الفواتير و العقود)، و الحصول على شهادات من الشهر العقاري بعدم التصرف في هذه الأصول (أراضي و عقارات).

- التحقق من قيمة الأصل: يقوم المراجع بالإطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء و المصاريف الأخرى، التأكد من مخصصات الاهتلاك، و الرجوع إلى الفنين لتقييم الأصول.

- التحقق من أي حقوق للغير من هذه الأصول: يقوم المراجع بمراجعة الوثائق و المستندات و العقود يمكن التحقق من ملكية المؤسسة للأصل أو أن هناك حقوق للآخرين، إلى جانب الشهادات من الرسم العقاري و وثائق الدفع المتعلقة بالأصل.

- التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول في قائمة المركز المالي: يقوم المراجع بالتأكد من الكشوف التفصيلية لأرصدة الأصول فيما يتعلق بصحتها الحسابية و مطابقة مجموعها بالرصيد الذي يظهر بدفتر الأستاذ.

ب- حماية الأصول:[2]

- غياب الملفات الدائمة للأصول لمراقبة الوجود المادي أو الدخول غير المرخص إلى الملفات.
- وجود معطيات غير كاملة أو خاطئة في ملف الأصول.
- عدم القيام بالجرد من طرف أشخاص مستقلين.
- امتلاك أصول غير مرخصة.
- التتبع الناقص لتجاوزات الموازنات.
- التنازل و وضع الأصول خارج الخدمة بدون ترخيص.
- تسديد الفواتير قبل التحقق من عمل التجهيزات.
- الدراسة الناقصة للمناقصات و المردودية قبل إعداد طلبات شراء مهمة.
- استخدام غير اللائق للأصول، أو سرقة و تدمير الاستثمارات.

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 217.

[2] Société nationale de comptabilité, Op.Cit, P 4145.

- التأمينات التي تغطي الأصول ناقصة.
- تردي حالة الأجهزة بسبب عدم الصيانة (المراجعة الدورية).
- تسجيل عمليات المتلفة بغير مرخصة.
- التأخر في استرجاع الرسم على القيمة المضافة و عدم القيام بتسديده.

د- الفصل بين الوظائف: يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم الاستثمارات و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم الاستثمارات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

ثالثا: تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام الإيرادات

1- تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام المبيعات:(المردودات)

1.1- المراجعة المستندية لنظام المبيعات:

يطلع المراجع على صور الفواتير، العقد أو طلب البضاعة، اعتماد البيع و الأسعار و الشروط، و تقارن صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لفترة أو لعدة فترات إضافة إلى العقود و طلبات البضاعة، و يتحقق من الأسعار و الفاتورة و مطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من طرف المؤسسة و من السياسة المعتمدة في منح الخصوم التجارية على الفاتورة.

أما بالنسبة للمردودات:

- اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية المبيعات خلال فترات المتلفة.
- اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة و مع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المردودة فعلا.

2.1- مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية: يقوم المراجع باختبار ما يلي:

- الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء لنفس فترات المراجعة المستندية مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ و أنها مرحلة إلى حسابات العملاء الصحيحة.
- مبيعات الأصول الثابتة و صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئة عن بيع هذه الأصول.
- العمليات الحسابية الخاصة بجمع المبالغ الواردة في صور فواتير البيع.
- الجمع الرأسي و الأفقي في دفتر يومية المبيعات و صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى.[1]

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 195-196.

3.1- إجراءات تقييم نظام المبيعات:

أ- الرقابة واختبارات امن البيانات:[1]

- الوجود : تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيون.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها و أوامر عملاء تم الموافقة عليها. - الترخيص بالائتمان قبل إتمام الشحن - الترقيم المسبق لفواتير البيع و المحاسبة المناسبة عنها. - يتم فقط قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الالكتروني عند الإدخال. -يتم إرسال القوائم الشهرية للعملاء مع إجراء متابعة مستقلة للطلبيات التي يتم استلامها.	- فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن و أوامر العملاء. - فحص أوامر العميل للموافقة على الائتمان. - المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع. - فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب الالكتروني لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء. - ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم البريدية مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها.	- فحص يومية المبيعات و الأستاذ العام و الملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية. - تتبع القيود في يومية المبيعات إلى: أوامر البيع، فواتير البيع، و مستندات الشحن. - تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر. - تتبع قيود الائتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع المصدر الموجود.

- الاكتمال: العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الترقيم المسبق لمستندات الشحن و المحاسبة عنها.	- المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام مستندات الشحن. - المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع.	- تتبع مستندات الشحن إلى فواتير البيع و القيد في يومية المبيعات و الملف الرئيسي للمدينين.

- الدقة: تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل و تسجيلها على نحو صحيح.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الترخيص الملائم لتحديد السعر، الشروط، سعر الشحن و مبالغ الخصم. - التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة.	- فحص صور فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص الملائم. - فحص تأشير التحقق الداخلي على	- إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع. - تتبع القيود في يومية المبيعات إلى

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 772.

- إدخال سعر وحدة البيع الذي تم الموافقة عليه إلى الحاسب الالكتروني و استخدامه في كافة عمليات البيع. - مقارنة الكمية الإجمالية مع تاريخ الملخصات بالحاسب الالكتروني.	المستندات التي يتم التأثير عليها. - فحص مخرجات الحاسب الالكتروني التي تم الموافقة عليها و الخاصة بسعر الوحدة المباعة. - فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات مسجل الرقابة على البيانات و مقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات.	فواتير البيع. - تتبع التفاصيل في فواتير البيع إلى: مستندات الشحن، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها، و أوامر العملاء.

- **التبويب:** التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- استخدام دليل ملائم للمبيعات. - الفحص و التحقق الداخلي.	- فحص مدى ملاءمة دليل الحسابات. - فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها.	- فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملاءمة التصنيف.

- **التوقيت:** تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- إتباع إجراءات لإعداد الفواتير و تسجيل المبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان. - التحقق الداخلي.	فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن و المبيعات التي لم يتم تسجيلها. - فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها.	- مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن.

- **الترحيل و التلخيص:** الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- إرسال القوائم المعتادة شهريا للعملاء. - التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين. - مقارن الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ.	- يلاحظ ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد - فحص تأشير التحقق الداخلي.	- جمع المعلومات و التتبع إلى دفتر الأستاذ و الملف الرئيسي للمدينين.

أ- حماية الأصول:[1] يجب تفادي:
- المبالغة في تحديد أجال الدفع و/أو بدون تصريح.
- إرسال بضائع إلى زبائن مشكوك فيهم، أو تخطي الحد الأعلى للائتمان المسموح به.
- عدم تبرير الحسابات الفردية للزبائن عن طريق الفواتير.
- الكشف المتأخر أو غير الكامل أو غير الموجود للزبائن المتأخرين عن الدفع.
- المتابعة غير المنتظمة أو المتأخرة للزبائن.
- الدخول غير المسموح به إلى الملفات الدائمة.
-وجود معطيات خاطئة أو غير كاملة في الملفات الدائمة.
-عدم تحليل الحسابات الدائنة للزبائن
-تسجيل العمليات المختلفة بدون ترخيص (التحويل من حساب إلى أخر، حذف مستحقات...)

ب- الفصل بين الوظائف: يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم المبيعات و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف، و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المبيعات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

2- تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام المقبوضات النقدية:

1.2- المراجعة المستندية لنظام المقبوضات النقدية :[2]

تتصف مراجعة المقبوضات بالصعوبة كون الأدلة في مراجعة المقبوضات كلها خارجية، أما مستندات المقبوضات كلها داخلية تحرر داخل المؤسسة، و يلجأ المراجع إلى مستندات من طرف ثالث كالبنك في حالة إيداع المقبوضات لدى البنك و يعتمد على إشعارات البنك الدائنة و كشوف الحسابات و مصادقات العملاء على كشوف حساباتهم و الدفاتر (دفتر البريد الوارد و دفتر الشيكات الواردة).

يقوم المراجع بفحص الحسابات لدى البنوك من خلال المطابقة بين كشف الحساب و دفتر النقدية الخاص بالبنك، و قد يختلف رصيد الحساب عن رصيد دفتر النقدية بسبب إثبات عمليات في جدول احد الطرفين دون الآخر و تبرير الفرق (شيكات أرسلت إلى البنك و لم يتم تحصيلها بعد).

[1] Société nationale de comptabilité, OP. Cit, p 4105.

[2] عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 265.

2.2- مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية:

يتأكد المراجع من صحة المجاميع الرأسية و الأفقية في دفتر النقدية و تآلف خاناته إلى جانب التحقق من الترحيلات التي تمت من دفاتر النقدية إلى دفاتر أستاذ العملاء، دفاتر أستاذ الموردين، دفتر الأستاذ العام و اليومية العامة.

2.3- إجراءات تقييم الرقابة الداخلية لنظام المقبوضات النقدية:

أ- الرقابة واختبارات امن البيانات:[1]

- الوجود: تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم استلامها فعلا بواسطة الشركة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية و التسجيل في الدفاتر. - التسوية المستقلة لحسابات البنك.	- ملاحظة الفصل بين الواجبات. - ملاحظة التسوية المستقلة لحسابات البنك.	- فحص يومية النقدية المحصلة و دفتر الأستاذ العام و الملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة و غير العادية.

- الاكتمال: النقدية التي تم استلامها سجلت في يومية النقدية المحصلة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الفصل بين الواجبات في التعامل مع النقدية و التسجيل في الدفاتر. - استخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقا. - التوقيع الفوري على الشيكات الواردة. - التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة. - القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء.	- المناقشة و الملاحظة. - المحاسبة عن التتابع الرقمي أو فحص القائمة المعدة مسبقا. - ملاحظة التوقيع الفوري على الشيكات الواردة - فحص التأشير بالتحقق الداخلي. - ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء.	- التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقا إلى يومية النقدية المحصلة.

- الدقة: إيداع و تسجيل النقدية التي تم استلامها بالقيم التي تم استلامها.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- نفس ما تم للهدف السابق - الموافقة على الخصم النقدي - مقارنة إجمالي الكميات مع تقارير	- نفس ما تم للهدف السابق - فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة	- إثبات استلام النقدية فحص إشعارات التحويل و فواتير البيع لتحديد ما إذا كان الخصم

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 491.

الملخصات بالحاسب الآلي	- فحص ملف إجمالي الكميات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات و مقارنة الإجمالي لتقارير الملخصات	المسموح به يتفق مع سياسة الشركة

- التبويب: التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- استخدام دليل ملائم للحسابات - الفحص و التحقق الداخلي	فحص دليل الحسابات فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	فحص المستندات التي تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة

- التوقيت: تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح.

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- الإجراء الخاص بالتسجيل اليومي للنقدية المحصلة - التحقق الداخلي	- ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة في أي نقطة من الزمن - فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	-مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية النقدية المحصلة و القائمة المعدة مسبقا للنقدية المحصلة.

- الترحيل و التلخيص: الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين و تلخيصها على نحو ملائم .

أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
- إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء - التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ	- ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد - فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي - فحص التوقيعات في حساب دفتر الأستاذ للتعرف على حدود المقارنة	- جمع دفاتر اليومية و تتبع الترحيل إلى دفتر الأستاذ و الملف الرئيسي للمدينين

ج- حماية الأصول:[1] يجب تفادي:

- الوصول إلى الأموال من طرف أشخاص غير مرخص لهم.
- غياب العد الدوري و المفاجئ للنقدية من طرف شخص لا يستخدم و لا يسجل هذه النقدية.
- عدم القيام بمقاربة شهرية لحسابات البنك.
- فتح و إغلاق الحسابات في البنك دون ترخيص.
- تمويل الحسابات البنكية غير كاف للقيام بالمدفوعات.
- تعدي حدود القرض المسموحة.

1 Société nationale de comptabilité, Op.Cit, P4111.

- المبالغة في قيمة المبالغ الموجود في الصندوق مقارنة مع حجم العمليات و تغطية التأمينات.
- حماية غير كافية لنقل الأموال و الوصول إلى النقدية.
- تحديد متأخر للمقبوضات المحصلة.
- المقارنة غير المنتظمة لحسابات الزبائن.
- الدخول غير المرخص للملفات الدائمة.
- وجود بيانات غير كاملة أو خاطئة في الملفات الدائمة.
- تسجيل قيود تسوية في حسابات الخزينة و حسابات الزبائن دون ترخيص.

3- الفصل بين الوظائف: يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بقسم المقبوضات النقدية و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المقبوضات النقدية وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

رابعا: تقييم نظم الرقابة الداخلية لنظام الإنتاج/المخزونات:

1- المراجعة المستندية لنظام الإنتاج/المخزون :[1]

1.1- تشغيل أوامر الشراء: يتم تقييم و اختبار الرقابة على طلبات الشراء و أوامر الشراء المرتبطة بالمخزونات كجزء من المشتريات و المدفوعات.

2.1- تقرير الاستلام: تتم الرقابة على تقارير الاستلام للتعرف على كمية و جودة المخزونات التي تم حيازتها.

3.1- تحويل المواد الخام: يتم إصدار المواد الخام إلى الإنتاج بناء على طلب مصادق عليه من شخص مسئول و هو يوضح الكمية و نوع المواد المطلوبة.

4.1- المستندات و السجلات الخاصة بنقل المخزون: تتعلق بنقل المخزون من موقع إلى أخر و تتمثل في: تم تسجيل عمليات النقل التي حدثت فعلا، هناك تحديد دقيق للكميات، المواصفات و التاريخ في كافة عمليات النقل التي تم تسجيلها. فحص تسلسل طلبات المواد الخام، وجود الموافقة المناسبة على الطلبيات، و مقارنة الكمية و المواصفات و التاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام أو المخزونات.

5.1- الملف الرئيسي لجرد المخزون الرئيسي: يتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام لاستخدامه في الإنتاج و زيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من اختبارات سجلات محاسبة التكاليف. و يتم اختبار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة من خلال فحص المبيعات من المنتجات التامة الصنع إلى العملاء كجزء من دورة المبيعات المقبوضات.

---

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 841.

6.1- سجلات تكلفة الوحدة: تسمح بتحديد و تقييم رصيد المخزون في أخر المدة بناءا على التصميم و الاستخدام الجيد لهذه السجلات.

2 -إجراءات تقييم الرقابة الداخلية لنظام الإنتاج:

أ- الرقابة واختبارات أمن البيانات:[1]

- الوجود: المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلا.

أنواع الرقابة الرئيسية	تعليقات
- اختيار عينة عشوائية من أرقام البطاقات و التعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي. - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد	- يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون

- الاكتمال: تم جرد المخزون الموجود فعلا و تسجيل قيمته في البطاقات و تم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة

أنواع الرقابة الرئيسية	تعليقات
- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد - الاستفسار بشان المخزون في المواقع الأخرى - المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة و غير المستخدمة للتحقق من عدم فقدان إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد - تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة و غير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية	- يجب توجيه اهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون - يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي - يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي

- الدقة: تم جرد المخزون على نحو دقيق .

أنواع الرقابة الرئيسية	تعليقات
- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضا فحص المواصفات ووحدة الجرد و الإجمالي) - مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر - تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية	- تسجيل الجرد الذي قام به العميل بقائمة جرد المخزون. و يتم ذلك لسببين: التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب، و لاختيار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 856.

- التبويب: تم تصنيف المخزون على نحو ملائم.

أنواع الرقابة الرئيسية	تعليقات
- فحص مواصفات المخزون في البطاقات و مقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، و المنتجات التامة - تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات لإنتاج تحت التشغيل	- يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة

- الفاصل الزمني: الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات و المشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة.

أنواع الرقابة الرئيسية	تعليقات
- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من المخزون بأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج و الذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد - التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي	الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات و المشتريات يعد جانبا حيويا في ملاحظة المخزون.

- القيم القابلة للتحقيق: استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها.

أنواع الرقابة الرئيسية
- إجراء اختبارات المخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع و من الإدارة، و الانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر، و التي يوجد بها صدا أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة

- الحقوق: للعميل حق على المخزون المسجل في البطاقات.

أنواع الرقابة الرئيسية
- الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص المستهلكين و يوجد بالمخزن الخاص بالشركة - الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص و تكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون

ج- حماية الأصول:[1]

- إمكانية الدخول إلى المخازن من أشخاص غير مرخص لهم.
- ظروف تخزين تؤدي إلى تردي الحالة المادية للمخزون.
- عدم كفاية التأمينات التي تؤدي التي تغطي المخزون.
- الإنتاج يفوق احتياجات المؤسسة أو غير كاف.
- الرقابة غير الكافية عن البضاعة المودعة عند المتعاملين.
- عدم تحليل انحرافات الجرد.
- الدخول غير المرخص للملفات الدائمة.
- و جود بيانات متقادمة، غير كاملة، أو خاطئة في الملفات الدائمة.

د- الفصل بين **الوظائف:** يجب التأكد من عدم وجود فصل سيئ بين الوظائف المتعلقة بالمخزون و التي تؤثر على فعالية هذا الأخير، و يتم استخدام جدول الفصل بين الوظائف للكشف عن الفصل السيئ للوظائف و الذي يتم من خلاله عرض الوظائف الرئيسية التي يتم تنفيذها في قسم المخزونات وتحديد طبيعتها (الترخيص، التنفيذ، التسجيل، الرقابة) و يجب أن تكون الرقابة مستقلة عن التسجيل و في بعض الحالات عن التنفيذ و الترخيص.

خلاصة المبحث الثالث:

إن تقييم نظم الرقابة الداخلية هي من مهام المراجعة الداخلية و هدفها اختبار فعالية الإجراءات و صحة تطبيقها و ذلك باتباع منهجية و مراحل محددة بداية من جمع المعلومات عن بيئة الرقابة الداخلية باستخدام تقنيات تحليلية، ثم التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في واقع المؤسسة وهو ما سيسمح بتقييم أولي من خلال استخراج نقاط القوة و نقاط الضعف ثم التأكد من التطبيق الدائم لنقاط القوة و الذي سيتم على أساسه التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد تأثير ذلك على المعلومات المالية و تقديم التحسينات اللازمة.

يتطلب تقييم نظام المعلومات المحاسبي تقييم نظم الرقابة الداخلية الفرعية لضمان فعالية الإجراءات و القنوات و صحة البيانات التي تنتجها النظم الوظيفية الفرعية، من جهة أخرى أدت أتمتة الأنظمة الفرعية إلى ظهور مستجدات جديدة أثرت على شكل البيانات و الإجراءات و خلقت مخاطر جديدة تستوجب ضرورة الاهتمام بالمراجعة و الرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني و هو ما سنتطرق إليه في المبحث الرابع.

---

[1] Société nationale de comptabilité, Op.Cit, P4131.

المبحث الرابع: المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني

توطئة:

لقد أدى استخدام نظم المعالجة الآلية للبيانات في المحاسبة إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش بالإضافة إلى حدوث بعض المخاطر تتمثل في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف ويمكن الحد من هذه المشكلات والأخطار من خلال بناء نظام سليم للرقابة الداخلية.

أولا: مدخل إلى المراجعة الحاسوبية لنظام المعلومات الآلي

1- تعريف المراجعة الحاسوبية:

قام خوسي بلنس José plans في كتابه "تطبيق المراجعة الحاسوبية" بتعريف المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني بأنها:" اختبار منهجي للنتائج أو الهيكلة الحاسوبية، يقوم به شخص مستقل و مؤهل بهدف إبداء رأيه على التطابق مع المعايير المتعارف عليها عموما"[1]. تعتبر المراجعة الحاسوبية فحص مفصل لنظام معلومات المؤسسة (المكونات المادية، البرامج، الإجراءات، الرقابة...) يقوم بها شخص يمتص لحساب الإدارة أو لمساعدة فريق المراجعة المالية، و تتضمن هذه العملية التقييم، و تحديد مفاتيح الرقابة، و اختبارها، و تقييم الرقابة الداخلية، و تقديم التوصيات.

أو "هي عملية جمع وتقييم لتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة، وبناءا على التعريف السابق فإن هدف المراجعة في ظل المراجعة الآلية للمعلومات يجب أن يتركز على التحقق من وجود:

1- نظم معلومات محاسبية ملائمة توفر المعلومات لإعداد القوائم و التقارير السليمة بكفاءة عالية.

2- نظام فعال للرقابة الداخلية يمنع حدوث الأخطاء و المخالفات أو يقللها إلى حدها الأدنى."[2]

2- تكنولوجيا المعلومات وعملية المراجعة :

إن عملية المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيد الإدارة على البيانات المالية وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعة وتوصيف النتائج للأطراف ذات العلاقة.

ولما كانت الموارد المتاحة للمراجع محدودة فإنه مكلف بتوجيه الموارد المحدودة توجيها أفضل لجمع الأدلة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة، لذلك فقد بدأ الاهتمام بدراسة مدى وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة لمساعدة المراجع في أعمال المراجعة.

فالأنظمة الالكترونية لم تغير المناهج والطرائق المحاسبية ولكنها غيرت بصفة أساسية وجوهرية الإجراءات المحاسبية كما أن أهداف المراجعة لم تتغير ولكن الأدوات التي يستخدمها المراجعون لتحقيق هذه الأهداف قد تغيرت.

---

[1] Bacem Jarray, Master spécialisé nouvelles technologies Et gestion comptable financière te fiscale, revue du module AR(comptabilité client) du progiciel JDEwards d'une société pétrolière dans le cadre d'une mission d'audit financier, Ecole supérieur de commerce de SFAX , www.memeoireonline.fre.fr.

[2] لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.org.

أي أن أهداف المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لا تختلف عن الأهداف في المراجعة اليدوية من حيث:

- إبداء الرأي.
- خدمة الإدارة.

كما أن اصطلاح مراجعة التشغيل الالكتروني للبيانات لوصف نوعين مختلفين من النشاط المرتبط بالحاسب:

- عملية فحص وتقويم هيكل الرقابة الداخلية في نظام التشغيل الالكتروني للبيانات.
- استغلال الحاسب من قبل المراجع في أداء بعض أعمال المراجعة والتي كانت تتم بشكل يدوي.

فإن جميع عمليات تشغيل البيانات ضمن نظم المعلومات المحاسبية لا بد وأن تخضع إلى نظام الرقابة الداخلية باعتباره جزءا مكملا لنظم المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإنه يمكن وضع إطار للمراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات وهذا الإطار يتكون من ثلاث مراحل:[1]

1.2 - فحص نظام الرقابة الداخلية و تخطيط عملية المراجعة:

تحتوي هذه المرحلة على وضع أهداف المراجعة وأنشطة التخطيط المبدئية و الأنشطة المتعلقة بجمع البيانات والمعلومات الضرورية التي تسمح للمراجع بعمل تقييم مبدئي واضح ومحدد لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية لأوجه النظم اليدوية و الإلكترونية.

2.2- أداء عملية المراجعة:

يرتكز الأداء على خطة المراجعة الموضوعة في المرحلة الأولى، وتتضمن هذه المرحلة عمليات جمع البيانات و المعلومات أكثر تفصيلا للتأكد من أن أساليب الرقابة اليدوية والإلكترونية تكون دقيقة وتؤدي وظائفها على نحو فعال، وتستطيع مساعدة المراجع في تحديد أو تعيين حدوث الأخطاء ونواحي الضعف الجوهرية و هي تمثل بدورها مدخلات اختبارات الوجود وبقية إجراءات المراجعة الأخرى.

3.2- اختبارات الوجود:

هذه المرحلة تساعد المراجع في الوصول إلى دقة ومعقولية بيانات المفردات المدرجة بالقوائم المالية، وترتكز هذه الاختبارات التي يقوم بها المراجع على النتائج التي توصل إليها في المرحلة الأولى و المرحلة الثانية.

3- أهمية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات :

لا يمكن للمراجع أداء مهمته في مراجعة العمليات المحاسبية الالكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية :

- التطور المستمر في مهام و إجراءات المراجعة نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة لما يترتب عن المراجعة من آثار على المركز المالي للعديد من المنشآت.

---

[1] لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.org.

وبما أن عملية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن يكون لديه المراجع معرفة ودراية بطبيعة النظام الالكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المراجع في تصميم جوانب الرقابة والمراجعة حيث أن مشاركة المراجع في تصميم النظام سوف تكون أكثر حساسية وضرورية في حالة نظم التشغيل المتقدمة كما أنها تساهم في تحقيق الأمور التالية:

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الالكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- يمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة و القرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش .
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للمراجعة.
- تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

وبالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول على العمليات الكتابية وعلى العمليات الحسابية وتقليل تكاليف عملية المراجعة بشكل عام وتنبع أهمية استخدامه في مجالات المراجعة في أنه يساعد على تحقيق الأمور التالية:

- تحسين عملية اتخاذ القرار وعملية ممارسة الحكم الشخصي.
- تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.
- إمكانية استخدام أساليب حديثة في المراجعة بسبب استخدام الحاسوب.
- إمكانية إنجاز بعض عمليات المراجعة المعقدة بدرجة أكثر سهولة.

4- أهداف المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

إن استخدام نظم الحاسوب لإنجاز أعمال المراجعة تسمح للمراجع بالاستفادة من إمكانيات الحاسوب في تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر كما يلي:

- يمكنه من استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها واختيار العينات وإجراء الخطوات اللازمة لجمع الأدلة.

- تساعده في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية وبالتالي سهل الحاسوب للمراجع عملية التحقق من صحة العمليات السابقة وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي أي أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية. و هو يساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- الاقتصاد: أي أن هدف المراجع فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة المنشأة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على المنشأة.

- الفعالية: أي أن هدف المراجع فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.

- **الكفاية:** أي أنه يجب على المراجع التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للمنشأة للاسب مفهوم الأهمية النسبية.
- **الحماية:** بمعنى أن يتأكد المراجع من حماية النظام من التلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المخزنة على الأقراص الحاسبية ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.

وبما أن جميع عمليات تشغيل البيانات ضمن نظم المعلومات المحاسبية لا بد وأن تخضع إلى نظام الرقابة الداخلية وبما أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر جزءا مكملا لنظم المعلومات المحاسبية كما ذكرنا سابقا فإنه يعمل بشكل دقيق على تحقيق الأهداف.

ثانيا: العوامل المؤثرة على الإجراءات الرقابية في ظل النظم المحوسبة :

تتأثر النظم في ظل المعالجة الآلية للبيانات بعدة عوامل من أهمها:[1]

1- المعالجة الإلكترونية واليدوية:

هناك خصائص تميز بيئة معالجة البيانات إلكترونيا عن بيئة المعالجة اليدوية تتضمن على ما يلي:

1.1 - مسار العمليات:

يتم تصميم بعض أنظمة الحاسب الآلي للتي تظهر مسار العمليات كاملة والتي تستخدم لأغراض المراجعة لوقت قصير أو في شكل مقروء للكمبيوتر.

2.1- اتساق معالجة العمليات:

تتعرض معالجة المعلومات بالحاسب الآلي عموما لنفس تعليمات معالجة المعلومات يدويا. و بناءا على ذلك فإن المعالجة بالحاسب الآلي تتخلص عمليا من حدوث الأخطاء الكتابية التي تصاحب عادة المعالجة اليدوية. وعلى العكس من ذلك فإن أخطاء البرمجة (أو أي أخطاء نظامية أخرى سواء في جهاز الحاسب الآلي أو في البرامج) ينتج عنها كما لو كان كل العمليات تم معالجتها خطأ, وذلك عندما تعالج هذه العمليات تحت نفس الظروف.

3.1- الفصل بين المهام :

تركز كثير من أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي يتم تنفيذ إجراءاتها بواسطة أشخاص منفصلين في الأنظمة اليدوية مقارنة بالأنظمة التي تستخدم الحاسب الآلي. و من ثم يستطيع أي شخص له حق إدخال البيانات على الحاسب الآلي أن يجري عمليات غير متكافئة. و كنتيجة لذلك فإنه من الضروري استخدام أنواع أخرى من الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة التي كان من الممكن الحصول عليها عادة عند الفصل بين المهام في الأنظمة اليدوية. وتشمل أنواع الرقابة الأخرى الفصل الكافي بين المهام غير المتجانسة عند معالجة البيانات بالحاسب الآلي, تكوين مجموعة

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي http://www.socpa.org.sa/AU/au08/index.htm

رقابة لمنع أو لاكتشاف أخطاء التشغيل أو المخالفات, حماية البيانات من التدخل غير المسموح به باستخدام كلمات السر (المفاتيح) لمنع تنفيذ المهام غير المتجانسة بواسطة أشخاص لهم حق الاتصال أو التعامل مع الأصول والتعامل مع السجلات من خلال نهاية طرفية مرتبطة مباشرة بالحاسب الآلي المركزي.

4.1- احتمال الأخطاء والمخالفات:

هناك احتمال تزايد عدد الأشخاص غير المرخص لهم بالاتصال بالحاسب الآلي, ويدخل ضمن ذلك الأشخاص الذين يقومون بأداء إجراءات الرقابة والقيام بإدخال أو تغيير البيانات على الحاسب الآلي دون دليل مادي, كذلك يمكنهم الاتصال أو التعامل مع الأصول بشكل مباشر أو غير مباشر, وهذا قد يحدث في الأنظمة المحاسبية المستخدمة للكمبيوتر بصورة أكبر من الأنظمة اليدوية. فالتقليل من تدخل العنصر البشري في معالجة العمليات بالحاسب الآلي يمكن أن يؤدي إلى تقليص ملاحظة الأخطاء والمخالفات. و غالبا أن الأخطاء أو المخالفات التي تحدث عند تصميم أو تغيير البرامج التطبيقية تظل دون اكتشاف لفترة طويلة من الزمن.

5.1- احتمال زيادة فاعلية الرقابة:

توفر أنظمة الحاسب الآلي لإدارة المنشأة أدوات تحليلية متنوعة وكثيرة يسمح إستخدامها الفحص والإشراف على مختلف الأنشطة بالمنشأة. إن توفر مثل هذه الأساليب الرقابية الإضافية يمكن أن تستخدم لزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية المحاسبية والتي يمكن للمراجع الاعتماد عليها في وضع خطة المراجعة؛ بالإضافة إلى ذلك فان بعض التطبيقات المبرمجة توفر إحصائيات عن عمليات الحاسب الآلي يمكن استخدامها لإدارة وتقييم المعالجة الفعلية للعمليات.

6.1- البدء أو التنفيذ الآلي للعمليات بالحاسب الآلي:

بعض العمليات الخاصة أو بعض الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية معينة يمكن تنفيذها أوتوماتيكيا بالحاسب الآلي; و اعتماد أو توثيق هذه العمليات أو الإجراءات إلكترونيا لا يتم بنفس الطريقة المتبعة في النظام المحاسبي اليدوي, كما أن اعتماد أو توثيق الإدارة لهذه العمليات يكون ضمنيا قبول الإدارة لتصميم نظام الحاسب الآلي نفسه.

7.1- اعتماد أنواع الرقابة الأخرى على الرقابة على تشغيل الحاسب الآلي:

تؤدي عمليات معالجة أو تشغيل البيانات بالحاسب الآلي إلى ظهور تقارير أو مخرجات أخرى يمكن استخدامها إلكترونيا تنفيذ إجراءات الرقابة يدويا. وتعتمد فاعلية هذه الإجراءات الرقابية اليدوية على فاعلية الرقابة على دقة واكتمال المعالجة أو التشغيل بالحاسب الآلي.

2- الهيكل التنظيمي:

في بيئة معالجة البيانات إلكترونيا ; تقوم المنشأة بوضع هيكل تنظيمي و إجراءات المعالجة إلكترونيا. وتتضمن خصائص الهيكل التنظيمي لمعالجة البيانات إلكترونيا على ما يلي :

1.2- مركزية المهام والمعرفة:

على الرغم من أن معظم الأنظمة التي تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية سوف تشمل أو تتضمن عمليات يدوية معينة, إلا أن عدد الأشخاص المشاركين في معالجة البيانات يقل بشكل ملحوظ. وفضلا عن ذلك; فان بعض موظفي معالجة المعلومات المالية قد يكونون هم الوحيدون الذين لديهم معرفة تفصيلية بالعلاقات المتبادلة بين مصادر البيانات, وكيفية معالجة تلك البيانات وتوزيع واستخدام المخرجات. و من المرجح أيضا أن يكونوا على علم بمواطن الضعف في الرقابة الداخلية وهم بالتالي في مركز قد يسمح لهم بتغيير البرامج أو البيانات أثناء تخزينها أو أثناء معالجتها. كما أن كثيرا من طرق الرقابة المألوفة القائمة على فصل كاف بين المهام غير المتجانسة قد لا تكون موجودة أو قد تقل فاعليتها في حالة عدم وجود رقابة للوصول إلى الحاسب الآلي وبياناته أو غيرها من الرقابات.

2.2- مركزية البرامج والبيانات:

غالبا ما تكون البرامج والبيانات مركزية ومحفوظة بشكل مقروء لآلة ; سواء كان ذلك في جهاز كمبيوتر مركزي واحد أو في عدد من الأجهزة الموزعة في أنحاء مختلفة من المنشأة. و من المرجح أن تحفظ برامج الحاسب الآلي التي تسمح بمعالجة البيانات وتغييرها في نفس المكان الذي توجد به البيانات. و لذلك فإنه في حالة عدم وجود رقابة مناسبة يزداد احتمال تداول وتغيير البرامج والبيانات بصورة غير رسمية.

3- طبيعة المعالجة :

قد يؤدي استخدام الحاسب الآلي أحيانا إلى غياب المستندات والأدلة الملموسة مقارنة بالنظام اليدوي. و فضلا عن ذلك فإن هذه النظم قد يستخدمها عدد أكبر من الأشخاص وتتضمن خصائص النظم الناتجة عن طبيعة معالجة البيانات إلكترونيا على ما يلي:

1.3- عدم وجود (أو غياب) مستندات المدخلات:

يمكن إدخال البيانات مباشرة في الحاسب الآلي دون مستندات تدعم هذه المدخلات. ففي بعض نظم العمليات المباشرة قد يتم إبدال الإثبات الخطي بالإذن بإدخال البيانات بإجراءات أخرى كأساليب رقابة التصريح الموجودة في برامج الحاسب الآلي.

2.3- النقص في وضوح مسار العمليات المرئية:

قد يتم الاحتفاظ ببعض العمليات في ملفات الحاسب الآلي فقط، و في النظام اليدوي يتم عادة متابعة مسار إحدى العمليات من خلال النظام وذلك بفحص المستندات الأصلية ودفاتر الحسابات والسجلات, والملفات والتقارير.

أما في بيئة معالجة البيانات إلكترونيا فيكون جزء من المعلومات مخزونا بشكل مقروء للآلة فقط, فضلا عن أنها لا تحفظ سوى لفترة زمنية محددة.

3.3- النقص في المخرجات الملموسة:

هناك بعض العمليات أو نتائج المعالجة التي قد لا تتم طباعتها في النظام اليدوي أو في بعض نظم معالجة المعلومات إلكترونيا. من المحتمل أن يتم فحص نتائج المعالجة بصورة مرئية ; وأما في بعض نظم المعالجة الإلكترونية الأخرى فقد لا تتم طباعة نتائج المعالجة أو تتم طباعة خلاصة للبيانات فقط. وبالتالي فان عدم وجود المخرجات المرئية قد يؤدي إلى ضرورة الوصول إلى البيانات المحفوظة على ملفات الحاسب الآلي والتي لا يمكن قراءتها إلا عن طريق الحاسب الآلي نفسه.

4.3- سهولة الدخول إلى البيانات وبرامج الحاسب الآلي :

يمكن الدخول إلى البيانات وبرامج الحاسب الآلي وتغييرها في الحاسب الآلي أو من خلال استخدام أجهزة الحاسب الآلي الموجودة في مواقع بعيدة عن المنشأة و لذلك فانه في حالة غياب الرقابة الملائمة فسيكون هناك احتمال قيام جهات غير مخولة باستخدام الجهاز بتداول وبتغيير البيانات وبرامج الحاسب الآلي بواسطة أشخاص غير مصرح لهم بذلك من داخل أو من خارج المنشأة.

4- التصميم والنواحي الإجرائية:

ينتج عادة عن تطوير نظم معالجة المعلومات إلكترونيا خصائص في التصميم وخصائص إجرائية مختلفة عن تلك الموجودة في النظم اليدوية. وتتضمن هذه الجوانب المختلفة في التصميم والنواحي الإجرائية لنظم معالجة البيانات إلكترونيا على ما يلي:

1.4- ثبات (استمرارية) التنفيذ:

تقوم نظم معالجة البيانات إلكترونيا بتنفيذ المهام كما هي مبرمجة بالضبط وبطريقة يمكن الاعتماد عليها أكثر من النظم اليدوية شريطة أن تكون جميع أنواع العمليات والظروف المحيطة بها مدرجة في برنامج الحاسب الآلي. ومن الناحية الأخرى ; فان برنامج الحاسب الآلي الذي لم تتم برمجته واختباره بشكل صحيح سيعالج العمليات أو البيانات الأخرى بصورة خاطئة بصفة مستمرة.

2.4- إجراءات الرقابة المبرمجة:

تسمح طبيعة معالجة البيانات بالحاسب الآلي بتصميم إجراءات الرقابة الداخلية في برامج الحاسب الآلي. ويمكن تصميم هذه الإجراءات لتوفير الرقابة مثل حماية البيانات من التدخل غير المسموح به باستخدام كلمات السر (المفاتيح). ويمكن تصميم إجراءات رقابية أخرى تستخدم في مرحلة القيام بأعمال يدوية كما هو الحال في فحص التقارير المطبوعة عن الأمور الاستثنائية وعن الأخطاء وعن المراجعة المحدودة لمعقولية البيانات وصحتها.

3.4- تحديث مجموعة أو قاعدة البيانات بعملية واحدة:

تستطيع عملية إدخال مفردة على النظام المحاسبي تحديث كل السجلات المرتبطة بالعملية أتوماتيكيا وعلى سبيل المثال , فان مستندات شحن البضائع قد تعمل على تحديث المبيعات وحسابات العملاء وملفات المخزون السلعي. وبالتالي فان أي خطأ في الإدخال على هذا النظام سوف يؤدي إلى وقوع أخطاء متعددة في مختلف الحسابات المالية.

4.4- العمليات التي يحدثها النظم :

تنشأ عمليات خاصة بواسطة نظام معالجة البيانات إلكترونيا نفسه دون الحاجة إلى مستندات المدخلات. واعتماد هذه العمليات ليس بالضرورة أن تصاحبه مستندات مدخلات مرئية كما لا يمكن توثيقه بنفس الطريقة الإلكترونية تتم بالنسبة للعمليات المحدثة خارج نظام المعالجة الإلكترونية وقد يتم مثلا احتساب الفائدة وقيدها أتوماتيكيا على أرصدة حسابات العملاء على أساس الشروط الموافق عليها مسبقا والموجودة في برنامج الحاسب الآلي.

5.4- إمكانية تعرض وسائط تخزين البيانات والبرامج للتلف أو التغيير أو الوقوع في يد الغير:

تخزن كميات كبيرة من البيانات وبرامج الحاسب الآلي المستخدمة في معالجة تلك البيانات على وسائط تخزين ثابتة أو منقولة, مثل الاسطوانات الممغنطة والأشرطة. وهذه الوسائل عرضة للسرقة أو الضياع أو التلف المقصود أو غير المقصود.

ثالثا: مهمة المراجعة في ظل المعالجة الآلية للبيانات

1- مكونات خطر الرقابة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:[1]

عرفت معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية خطر المراجعة على أنه:" فشل المراجع بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم محرفة تحريفا جوهريا".

ونظرا للآثار التي أحدثتها نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية في عملية المراجعة فقد حاز موضوع خطر المراجعة اهتمام العديد من الجهات المهنية وخاصة أن جودة عملية المراجعة ترتبط بدرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والغش (التحريفات) بأنواعها فكلما زادت جودة عملية المراجعة قل خطر المراجعة مما يوفر الثقة اللازمة للمراجع في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية المعدة الكترونيا.

1.1- مخاطر المراجعة:

تتمثل مكونات خطر المراجعة في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف وفيما يلي نلقي الضوء على هذه المكونات في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

أ- الخطر الحتمي: يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر المراجعة، وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاهلها عند تخطيط عملية المراجعة ونظرا لهذا الدور فقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي على أنه:

---

[1] لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.org.

" قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية "

فالتعديلات في مسار المراجعة المتعلقة بنظم التشغيل الالكتروني للبيانات تتمثل أساسا في الدليل المستندي للعملية ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد تحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت أو قد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الالكترونية نظرا لإدخال البيانات بشكل مباشر إلى النظام لذلك لا بد للمراجع فحص المعاملات في الوقت الذي ما تزال فيه النسخة المستندية موجودة لدى المنشأة، كما يتطلب منه أيضا أداء اختبارات أكثر من أجل تحديد هل درجة الخطر الحتمي أقل من المستوى الأقصى.

ب - **خطر الرقابة:** ويعرف خطر الرقابة على أنه: " احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحتويه من سياسات وإجراءات "

"هو خطر أو خطا ذو أهمية في رصيد حساب أو نوع من المعاملات منعزل أو متراكم مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع من المعاملات، لا يتم التنبؤ به أو اكتشافه، و تصحيحه في الوقت المناسب من طرف الأنظمة المحاسبية و أنظمة الرقابة الداخلية."

وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما:

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات، و لتفادي سهولة الوصول إلى النظام يخصص رمز أو كلمة سرية لكل شخص مصرح له باستخدام النظام ولتعليل خطر الرقابة المرتبط بهذه النظم فإن الأمر يستوجب:
  - الرقابة الفعالة على كلمات السر.
  - استخدام رموز مركبة من أجل التوصل إلى ملفات البيانات الحساسة ذات الأهمية الكبيرة.
  - تغيير كلمات السر من وقت إلى آخر.
  - يجب توثيق النظم والبرامج والتعديلات فضلا عن التحقق من أن هذه التعديلات قد تم اعتمادها بشكل دقيق.
  - تحديد الاختصاصات والواجبات فيما يتعلق بعناصر قاعدة البيانات.
- خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة.

ولحماية مسار المراجعة من الضياع هناك بعض الضوابط التي تساعد على ذلك ومن أهمها:

- توجيه عناية دقيقة لعملية إعداد المدخلات عند تصميم نظم المعالجة الآلية للمعلومات.
- تسجيل جميع أنشطة الحاسب في ملف تاريخي.

- الاحتفاظ بملفات يومية احتياطية من أجل الرجوع إليها وقد تحفظ تلك الملفات على أشرطة أو أقراص ممغنطة.

- يجب أن تتضمن البرامج المستخدمة في عمليات الإضافة أو التعديل أو الحذف الحماية الذاتية الكافية ضد أي استخدام من شخص غير مصرح له باستخدام هذه البرامج.

ج- خطر عدم الاكتشاف: " ويقصد بخطر عدم الاكتشاف احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية."

"هو خطر الرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجع و لا تستطيع اكتشاف خطأ في رصيد حساب أو نوع من المعاملات منعزل و متراكم مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع من المعاملات و التي تصبح ذات أهمية."

وتجدر الإشارة إلى أن خطر المراجعة يمثل احتمالا مشتركا لمكوناته الثلاثة (الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف) ويعتبر خطر عدم الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية.

حيث يستطيع المراجع التحكم في خطر عدم الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة.

ويمكن للمراجع تقليل نسبة خطر عدم الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية ويقوم المراجع بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل المراجعة أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا.

2.1- الخطر الحاسوبي: [1]

"هي كل حدث يصيب النظام الحاسوبي ويمكن أن يؤدي إلى أضرار أو خسارة المؤسسة."

و لمواجهة هذه المخاطر يقوم النظام المحاسبي بتسيير المخاطر كعنصر أساسي في إجراءات الرقابة الداخلية، و تتعرض هذه المخاطر إلى أعمال تحليل و تقييم بهدف وضع سياسات الأمن المناسبة.

و تكمن مصادر الخطر في:

أ- المشاكل التقنية: تتعلق بنقائص البرامج و البيانات، الأعطال أو تدمير الأجهزة، و هي ناتجة عن التعقيد الكبير للنظم الحاسوبية و لتفادي التأثير المباشر لهذه المخاطر لا تكتفي الإدارة بأعمال الصيانة الاعتيادية بل تقوم بتحليل المشاكل ووضع جدول زمني للأعطال و التنبؤ بالسياسات الفعالة لضمان استمرارية الاستغلال.

ب- الأخطاء: هي الخطر الذي يجب على المؤسسة التصدي له لتحقيق امن وفعالية الإجراءات و عمليات المعالجة و هو ناتج عن ضعف التنظيم، إهمال و تقصير المستخدمين.

[1] Bacem Jarray, Op.Cit, P13

ج- الكوارث الطبيعية و الحوادث: تتعلق بالحرائق، الفيضانات و على المؤسسة وضع معايير امن مناسبة لتفادي و تسيير هذه الحوادث.

د- الإحتيال و الغش: تظهر من خلال الاختلاس، الغش، السرقة، و التخريب. و يعتبر العامل البشري عامل الخطر الأكثر أهمية لما توفره الأنظمة المحوسبة من ثغرات تسمح بأعمال الغش، الجوسسة، استغلال المعلومات لأغراض شخصية.

2- إجراءات وأساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

1.2- إجراءات المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات: [1]

يقصد بالإجراءات المراجعة تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على المراجع القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج المراجعة.

ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سوى أن الأخيرة يمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة لذلك فإن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات ولا بد للمراجع في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات مراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية وذلك نظرا للأسباب التالية:

- عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية، مما يضطر المراجع إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كليا أو جزئيا بالنسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.
- لا يمكن للمراجع قراءة الملفات والسجلات الحاسوبية إلا بواسطة الحاسوب مما يتطلب استخدام جهاز الحاسوب في جمع أدلة المراجعة.
- هناك احتمال كبير لوجود تلاعب وإخفائه في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لذلك فإنه يجب الاهتمام بجودة أساليب الرقابة على التطبيقات نظرا لأهميتها في الحكم على مدى الاعتماد على أدلة إثبات المراجعة.
- تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

ويمكن تقسيم إجراءات المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية:

أ- المراجعة المبدئية:

يقوم المراجع بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي و تهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي الآلي وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات

[1] لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.org.

التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية وتتم هذه المرحلة بإتباع الخطوات التالية :

- جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم واسم مديره وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم العلمي، مهامهم ومسؤولياتهم الأساسية والتعرف عل الناحية الفنية للحواسب المستخدمة كذلك لا بد للمراجع من الحصول على خريطة لموقع الأجهزة فتوضح كيفية تواضعها داخل القسم.

- تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب.

- تحديد درجة أهمية نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دورا رئيسيا أو ثانويا في نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن تحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

ب - اختبارات الالتزام:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي، و الأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه، وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وتوقيت القيام بالمراجعة وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية.

وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل تم تطبيق الإجراءات الرقابية الضرورية ؟
- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟
- من الذي يقوم بتنفيذها ؟

وبشكل عام فإن البرامج الحاسوبية تتضمن أدوات رقابية متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجون ومحللو النظم بتضمينها فيها وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى أجهزة الحواسيب.

ج - الاختبارات التفصيلية :

بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها يبدأ المراجع بالمرحلة الأخيرة للمراجعة وهي أجزاء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق:

- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.
- إجراء مراجعة فجائية أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب.
- التحقق من أن سند المراجعة والأدلة المؤيدة للتشغيل يمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة الكترونيا.

- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.
- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيل الآلات لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة.

فإذا تبين للمراجع دقة نتائج التشغيل واكتمالها فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة وفي هذه الخطوة يقرر المراجع فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء مراجعة إضافية وبالتالي تعديل برامج المراجعة

2.2- أساليب مراجعة النظم الحاسوبية:

يعتمد المراجع الداخلي على تقنيات و أساليب معينة للتحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و أدوات الرقابة المرتبطة بأنشطة المؤسسة، و سنتطرق إلى أهمها:[1]

أ- المراجعة حول الحاسب: في ظل هذا المنهج يتبع المراجع نفس خطوات المراجعة التي يتم إتباعها في ظل النظم اليدوية بهدف فهم الرقابة الداخلية و القيام باختبارات الرقابة الأساسية للعمليات و إجراءات التحقق من أرصدة الحسابات دون الاعتماد على الحاسب في عمليات المراجعة، ولا يحاول الاستفادة أو التعرف إلى كيفية تشغيله ومعالجة البيانات و المعلومات فيه.

ويقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بإعداد البيانات (المدخلات) من بدايتها حتى إدخالها في جاهز الحاسب يدويا، ويقوم بعد معالجتها آليا داخل الحاسب و خروجها (مخرجات) بإجراء مطابقة لها مع النتائج التي توصل إليها يدويا، و التحقق من صحتها، و يجب أن يتمكن المراجع من التوصل إلى قدر كاف من أصول المستندات و قائمة تفصيلية عن المخرجات في شكل قابل للقراءة، و هو ما يتطلب:

- توفر المستندات الأصلية في شكل قابل للقراءة.
- حفظ المستندات بشكل يسمح بالاطلاع عليها بما يتلاءم مع أغراض المراجعة.
- إعداد قائمة المخرجات بتفصيل كاف لتمكين المراجع من تتبع العمليات المالية من بداية أصول المستندات وصولا إلى المخرجات و العكس (مسار المراجعة)، أي أن يتمكن المراجع من تتبع تدفقات المعلومات المالية من المستندات الأصلية للمهام من خلال مسار المراجعة و حتى الأستاذ العام مع التحرك في الاتجاه المعاكس من الأستاذ العام إلى الخلف وصولا إلى المستندات.

ب- المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني: تسمح بالتحقق من أن البرامج المستخدمة تؤدي على نحو صحيح العمليات المالية. و يقوم المراجع باختبارها مباشرة من خلال القيام بعمليات وهمية لتحديد قدرة البرامج على المعالجة الصحيحة لمختلف البيانات بهدف اختبار قائمة الأخطار و تفاصيل المخرجات الناتجة ليتحقق المراجع من فعالية النظام الحاسوبي.

و أهم الجوانب التي يجب مراعاتها:

- يجب أن تحتوي البيانات الاختبارية على كافة الحالات الممكنة التي يرغب المراجع في اختبارها.

[1] فتحي رزق السوافيري ، أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 298.

- يجب أن تتماثل البرامج التي يتم اختبارها عند استخدام المراجع للبيانات الاختيارية مع تلك التي سيتم استخدامها طوال السنة.
- يجب حذف البيانات الاختبارية من السجلات.

وهناك عدة أساليب يمكن أن يستخدمها المراجع في المراجعة الآلية نذكر منها ما يلي:

- أسلوب منهج البيانات الاختبارية (الوهمية):

يقوم المراجع هنا باختبار البيانات في نظام الحاسوب، ويكون الهدف من ذلك هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب يمكن أن تشغل بصورة صحيحة العمليات المالية النظامية وغير النظامية، ولتحقيق هذا الهدف يقوم المراجع بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت إشرافه باستخدام برنامج الحاسوب للعملاء من خلال أجهزة التشغيل الحاسوبية للبيانات الخاصة بالعمليات النظامية وغير النظامية وذلك لتحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب متلائمة مع أنواع مختلفة من البيانات. وفي هذه الحالة يكون المراجع على علم بكامل الأخطاء والمخالفات التي توجد في البيانات الاختبارية من خلال قيامه باختبار قائمة الأخطاء و تفصيلات المخرجات الناتجة عن البيانات الاختبارية.[1]

- أسلوب المحاكاة المتوازية:

يشمل هذا المنهج على تصميم المراجع لبرنامج خاص يقوم من خلاله بإنتاج أو محاكاة تشغيل جزء من البيانات الفعلية لعميل ثم يتم مقارنة النتائج التي تحصل عليها من خلال برنامجه مع تلك التي تحصل عليها العميل، و تتمثل مزايا استخدام المحاكاة المتوازية فيما يلي:

- نظرا لاستخدام البيانات الفعلية يتمكن المراجع من التحقق من المعاملات.
- حجم العينة المختارة كبيانات فعلية قد تتماشى بطريقة فعلية مع التكاليف الإضافية و ستتوقف تكلفة استخدام هذه الأساليب على درجة تعقد العمليات الحسابية و على كمية البيانات التي سيتم تشغيلها.[2]

- الملف الاختباري المندمج مع نظام التشغيل:

وفقا لهذا الأسلوب يتم الاتفاق بين المراجع الداخلي و الخارجي على إنشاء ملف وهمي داخل نظام التشغيل الآلي للبيانات يتضمن بيانات اختباريه عن عمليات وهمية و يظل هذا الملف موجودا في النظام خلال السنة المالية، و يمكن تشغيل بياناته في أي وقت خلال السنة و في ظل ظروف التشغيل الفعلية للمؤسسة و يعتبر هذا الملف أحد ملفات نظام التشغيل.

- أسلوب التتبع والملاحظة: يعتبر هذا الأسلوب امتدادا لأسلوب الاختبار المتكامل حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الفعلية للعمليات مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية، و يعتمد هذا الأسلوب في أنه يستخدم البيانات الفعلية للمنشأة من أجل تجنب استخدام

---

[1] لطيفة فرجان، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، www.kantakji.org

[2] فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 299.

القيود العكسية وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها لدى فصلها، وتزداد كفاءة هذا الأسلوب إذا تم تدعيمه ببعض البيانات الاختبارية الخاطئة أو غير العادية لاختبار الحالات الخاصة أثناء عمليات التشغيل، إلا أن المشكلة تنحصر في تحديد مجموعة البيانات التي يتم وضع العلامات المميزة لها كما أنه لا يوجد ضمان لاختبار كل البرامج التي يقوم عليها النظام الحاسوبي وحتى البرامج التي يتم اختبارها لا يوجد ضمان باختبار كل أجزاء هذه البرامج بما في ذلك البرامج الفرعية للتحقق من قابليتها للتشغيل.[1]

د- أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب: يعتمد على استخدام برامج المراجعة العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للمراجعة يتم تصميمها بواسطة منشآت متخصصة في عمليات المراجعة المختلفة وتمتاز برامج المراجعة العامة بالحاسوب بميزتين هما:

الأولى: تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.

الثانية: إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة. ولهذه البرامج عدة استخدامات أهمها :

- التحقق من العمليات الحسابية من ضرب وجمع وغيرها... الخ .
- فحص السجلات من حيث الجودة والصحة والاكتمال حيث يتم هذا الفحص من خلال وضع أوامر في برنامج المراجعة العامة للحاسوب لفحص كافة السجلات بواسطة معايير محددة.
- تلخيص وإعادة ترتيب البيانات وإجراء التحليلات حيث يصمم برنامج المراجعة حسب طرق مختلفة تساعد على تغيير شكل وترتيب البيانات ترتيبا يمكن المراجع من إجراء التحليلات التي يستخدمها في المراجعة مثل إعادة ترتيب عناصر المخزون بشكل يسهل إجراء جرد فعلي.
- مقارنة البيانات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراجعة الأخرى مع سجلات المنشأة مثل مقارنة قوائم الدائنين (يدويا) مع ملفات الدائنين (آليا).
- اختبار عينات إحصائية من العمليات المختلفة واختبار مدى صحتها من القيود الأولية وحتى الترصيد والتبويب النهائي واختبار مدى الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- القيام بالمقارنات واستخراج النسب المحاسبية للبنود المختلفة.[2]

[1] لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية. www.kantakji.org
[2] لطيفة فرجاني، نفس المرجع السابق.

3- مراحل مهمة المراجعة الحاسوبية لمساندة مهمة المراجعة المالية:

ترتكز مهمة المراجعة الحاسوبية لمساندة مهمة المراجعة المالية على عمليتين أساسيتين هما فحص الرقابة الداخلية، و فحص تطبيق أو عدة تطبيقات و يتبع المراجع مرحلتين هما: [1]

1.3- مرحلة جمع المعلومات:

تهدف إلى فحص الرقابة الداخلية العامة الحاسوبية لتقييم ملاءمة الرقابة في مصلحة الإعلام الآلي و يسمح بتقديم نظرة عن مستوى الرقابة الداخلية في نظام المعلومات.

خلال هذه المهمة يقوم المراجع الحاسوبي بفحص تتابع الأعمال خلال التنظيم الحاسوبي، عمليات الاستغلال حول بيئة نظام الاستغلال، أعمال تطوير و صيانة التطبيقات، تسيير الأمن الحاسوبي، تسيير الاحتفاظ و مخطط استمرارية الاستغلال.

2.3- الرقابة على التطبيقات:

إن الرقابة على التطبيقات الحاسوبية هي الرقابة المعتمدة لاكتشاف و التبليغ عن الأخطاء و التجاوزات التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.

يتم تنفيذ الرقابة على التطبيقات على مستوى الدورة أو العملية و غرضها تحقيق أهداف الرقابة (درجة استيعاب التسجيلات، دقة التسجيلات، مصداقية التسجيلات، و أمن الدخول إلى التسجيلات)، و خلال هذا الفحص يركز المراجع أعماله على فحص رقابة الإدارة، الدخول، المدخلات، الرد، و المعالجات. و تتضمن إجراءات مراجعة تطبيق حاسوبي لمساندة المراجعة المالية ثلاث مراحل و هي:

أ- التخطيط: تتطلب هذه المرحلة معرفة البيئة الحاسوبية للمؤسسة، و يتعلق الأمر بالأنظمة التي تساهم في إعداد القوائم المالية. تتضمن الأعمال الأساسية لهذه المرحلة إحصاء وسائل الإعلام الآلي من خلال جمع معلومات تكميلية تخص:

- التطبيقات أو الأنظمة التي تساهم في إعداد القوائم المالية.
- أجهزة الإعلام الآلي المستخدمة.
- الرقابة التي تقوم بها الإدارة على وظيفة الإعلام الآلي.
- درجة تعقيد المعالجات الحاسوبية (حجم العمليات، الحسابات المعقدة، تبادل البيانات)
- هندسة أنظمة المعلومات المتواجدة في المؤسسة.
- الوصف العام للتطبيقات.
- التغيرات المهمة في الأنظمة و البيئة الحاسوبية.
- المشاكل السابقة التي تم مصادفتها على مستوى النظم.
- مشاريع الإعلام الآلي الحالية أو المستقبلية.

---
[1] Bacem Jarray, Op. Cit, P 15.

و تعتبر هذه المرحلة أكثر أهمية في السنة الأولى أو سنة التغير لأنها تساعد في تحديد إستراتيجية المراجعة، أما في السنوات التالية و نظرا للمعرفة المتراكمة تتم إجراءات المراجعة بشكل أسرع لان اهتمام المراجع ينصب على التغيرات التي حدثت خلال السنة.

في نهاية هذه المرحلة يجب أن تكون للمراجع فكرة واضحة عن نظام معلومات المؤسسة و يقوم بإعداد خارطة للأنظمة (تعريف نظام المعلومات:التطبيقات و الواجهات) و بطاقات تطبيقية (معلومات خاصة بالتطبيقات: الأهداف، الطبيعة، الملقم، المكان).

ب-التنفيذ: بعد الحصول على معرفة كافية عن بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات في المؤسسة، ينتقل المراجع إلى مرحلة تنفيذ المهمة بهدف تقييم مستوى الرقابة الداخلية المطبق على إجراءات التسيير في المؤسسة و أثرها على الحسابات، من خلال تقييم ملائمة و جودة الرقابة حول تطبيقات الإعلام الآلي لضمان فعالية المعلومات المنتجة، و يقوم المراجع بفحص العناصر التالية:

- رقابة الإدارة: تتم هذه الرقابة على المعلومات النهائية الناتجة عن عمليات المعالجة و يقوم بها أشخاص غير الأشخاص الذين قاموا بالمعالجة بهدف اكتشاف أخطاء أو تجاوزات من الممكن أن تحدث قبليا و يمكن أن تتضمن فحص و تتبع لبرامج المراجعة لاكتشاف العمليات و الأرصدة غير العادية، و هدف المراجع هو التأكد من أن الرقابة التي وصفتها الإدارة تضمن صحة المعلومات المنتجة عند نهاية إجراءات المعالجة.

- إجراءات الدخول: يتكون تنظيم المؤسسة من عدة مصالح تستخدم كل واحدة منها تطبيقات حاسوبية خاصة بنشاطها، و لا يسمح للدخول إلى هذه التطبيقات إلا للمستخدمين المرخص لهم و على المراجع التأكد من احترام حقوق الدخول الممنوحة إلى المستخدمين.

- المدخلات: هي البيانات التي ستخضع للمعالجة و على المراجع التأكد من أن البيانات تم إدخالها إلى النظام بطريقة دقيقة و مرة واحدة فقط.

- الرد: يتم إعداد تقارير الرد بصفة منتظمة في المؤسسات التي تملك نظام حاسوبي فعال، و يقوم شخص مؤهل بفحص هذه التقارير لتحديد البيانات التي تم ردها و تحليلها، و يتتبع المعلومة حتى تتمكن إدارة العمليات التي تقوم بهذه العمليات من استغلالها. و يقوم المراجع بالتحقق من إصدار هذه التقارير و تصحيح الأخطاء.

- المعالجة: يقوم المراجع بتقييم جودة الرقابة المطبقة على إجراءات المعالجة، للتحقق من أن المعلومات التي أنتجها النظام تمت معالجتها بشكل صحيح عن طريق الحاسوب و في الفترة الصحيحة.

تسمح نتائج فحص العناصر السابقة للمراجع بتقييم مستوى الرقابة الداخلية المطبق على الإجراءات في المؤسسة.

ج- المرحلة النهائية: بعد تقييم الرقابة الداخلية على الإجراءات يقدم المراجع الداخلي خلاصة أعماله لفريق المراجعة المالية و تعتبر هذه الخلاصة أساس اختبار إستراتيجية المراجعة الملائمة للجانب المحاسبي المتعلق بمعالجة التطبيق.

4- دور البرامج في عملية المراجعة:

1.4- تعريف برامج المراجعة:

تعتبر برامج المراجعة العامة بالحاسوب أداة مراجعة يتم تصميمها من طرف المؤسسة أو من طرف جهة خارجية، و تستخدم في عمليات المراجعة المختلفة، و يتكون البرنامج العام من مجموعة من البرامج التي تؤدي معا الوظائف المختلفة لتشغيل البيانات، و يمكن وصف هذه البرامج بأنها معالجات البيانات و يتم استخدام بعض التطبيقات المعينة على نحو متكرر مثل المعاينة العشوائية، الأعمدة الرقمية، حيث يتم برمجتها و تمثيلها في صورة أوامر في البرنامج.

و تتميز هذه البرامج بكونها:

- تصمم بطريقة يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على استخدامها حتى في حالة تلقيهم لقدر ضئيل من التعليم في مجال التشغيل الالكتروني.
- تسمح البرامج العامة من خلال تطبيق برنامج واحد القيام بالعديد من المهام دون تحمل تكلفة تصميم برامج خاصة أو أن يتم تصميمها بشكل غير ملائم.[1]

2.4- أهميتها:[2]

تساعد برامج المراجعة المراجع في الجانب الميكانيكي للمراجعة باعتبارها أداة تسمح بجمع و تحليل عناصر الأدلة و زيادة قدرة المراجع على فهم المعلومات في إطار المراجعة، و تظهر متطلبات المراجعة الميكانيكية فيما يلي:

- الحاجة إلى اختبار الدقة الرياضية للبيانات التي تم فحصها.
- الحاجة إلى معرفة عناصر مجموعة من البيانات بهدف تحديد معنى المعلومة التي تم فحصها، و حتى نتمكن من معرفة كيفية المقارنة بين ما فهمه المراجع و ما تعنيه المعلومة فعلا.
- الحاجة إلى القدرة على مقارنة المعلومات لمعرفة ما إذا تم استخدام بيانات متشابهة بشكل منسق، و القدرة على معرفة التغيرات في ملف ما بالنسبة لآخر و ذلك للحد من العناصر التي سيتم تحليلها.
- الحاجة إلى تلخيص البيانات للتمكن من القيام بنظرة شاملة على محتواها.
- الحاجة إلى اختيار العناصر لاختبارها و لتقييم نتائج الاختبارات.

و يمكن تحقيق هذه العملية باستخدام تقنية العينات الإحصائية الذي يقوم المراجع بتحديد الشروط الضرورية لاختيار العينات و تقييم نتائج الاختبارات التي تم القيام بها، و تسمح برامج المراجعة العامة في هيكلة البيانات في شكل يسهل عملية تحليلها.

---

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 704 .

[2] Société nationale de comptabilité, revue algérienne de comptabilité et d'audit, n°8, Logiciel d'audit, Alger, 1995, P12

3.4- الوظائف التشغيلية لبرامج المراجعة العامة:

تساعد البرامج في التعامل بكفاءة مع كمية كبيرة من البيانات و يستخدمها المراجع في اختبارات الرقابة و يمكن أن تلخص أهم وظائفها فيما يلي:

أ- التحقق من العمليات الحسابية: يمكن استخدام برامج المراجعة للتحقق من العمليات الحسابية (الجمع، الضرب) و الكشف عن العمليات الخاطئة، و من الأمثلة عمليات حساب الرواتب، إعادة حساب الخصم على المبيعات، العمليات الحسابية على الفواتير، إجمالي ميزان المراجعة للأرصدة.

ب- فحص القيود في **الكمبيوتر لتحديد المظاهر غير العادية أو الاستثنائية:** و من الأمثلة أرصدة المخزون كبيرة بشكل غير عادي، وصول أرصدة حسابات المقبوضات إلى أعلى حدود الائتمان أو على مبالغ خاطئة أو أرصدة دائنة.

ج - مقارنة البيانات الموجودة في **قيود أو ملفات مختلفة:** في حالة وجود ملفات على سجلات مستقلة تحتوي على بيانات متوافقة، يمكن استخدام البرامج لتحديد مدى التوافق بين المعلومات أو ضرورة القيام بمقارنات أخرى، كمثال مقارنة التغير في أرصدة المدينين بين تاريخين مع تفاصيل المبيعات و النقدية المحصلة بسجلات العمليات المالية، أو مقارنة تفاصيل الأجور مثل معدلات الدفع و الإعفاءات الضريبية مع سجلات الأفراد.

د - وظائف أخرى:[1]

- تلخيص أو إعادة ترتيب البيانات و إجراء التحليلات: يمكن تصميم برامج المراجعة العامة و شكل بياناتها وفقا لطرق مختلفة و تساعد القدرة على شكل و ترتيب البيانات المراجع على إجراء التحليلات التي يستخدمها في إجراءات المراجعة. و كمثال التحقق من المدى الزمني لأرصدة المدينين، إعداد ميزان مراجعة الأستاذ العام، تلخيص إحصائيات معدل دوران المخزون لإجراء تحليل العناصر المتقادمة و إعادة ترتيب عناصر المخزون بكل موقع لتسهيل القيام بالجرد الفعلي.

- اختيار عينات المراجعة: يمكن لبرنامج المراجعة اختيار عينات الاختبار من مختلف البيانات التي يستطيع الحاسب قراءتها وفقا لطرق مختلفة بما في ذلك الطريقة العشوائية.

رابعا: خطوات تقييم الرقابة الداخلية في **ظل التشغيل الآلي للبيانات:**[2]

تفرض خصائص البيئة الحاسوبية خطوات خاصة لتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة في ظل استخدام جهاز الحاسوب لمعالجة البيانات المحاسبية، و يتم تقييم الرقابة الداخلية من خلال ثلاث مراحل أساسية:

1- جمع المعلومات عن البيئة الحاسوبية:

تتعلق بالخصائص العامة لبيئة التشغيل الالكتروني لمعالجة النظم المحاسبية الحاسوبية، و يجب الحصول على المعلومات الأساسية التالية:

---

[1] ألفين اريتر و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 709.

[2] Société nationale de comptabilité, revue algérienne de comptabilité et d'audit, n°8, la révision en milieu Informatique, Alger, 1995, P40.

- التنظيم المفصل لقسم الإعلام الآلي و موقعه في المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإدارة العامة.
- تحديد أماكن تثبيŘ و تخزين العناصر الحساسة (نسŇ عن الملفات، البرامج، الوثائق)، كذلŐ الدخول الخارجي (الأجهزة الطرفية، وسائل الاتصال).
- دليل الإجراءات المستخدم في المؤسسة، و كل ما يتعلق بالاحتياطات الأمن المتخذة.
- وصف الأجهزة (الوحدة المركزية و الوسائط)
- وصف التطبيقات المستخدمة سواء تم تصميمها من طرف المؤسسة أو شراŒها من الخارج أو العمل النمطي و خاصة التطبيقات التي تعاŀ المعلومات المحاسبية و المالية.

2- الرقابة العامة لمعاŪة البيانات إلكترونيا:

1.2- الرقابة الإدارية والتنظيمية:

وهى مصممة لوضع إطار تنظيمي على نشاطات معالجة البيانات إلكترونيا, ويشمل هذا الإطار على:
- السياسات والإجراءات المتعلقة ŭهام الرقابة.
- الفصل المناسب بين المهام ŭير المتجانسة (مثل إعداد مدخلات العمليات, والبرمجة و تشغيل الحاسب الآلي).

2.2- تطوير نظم التطبيقات وصيانتها والرقابة عليها:

وهى مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن النظم قد تم تطويرها وصيانتها بطريقة رŰية وناجحة وهى أيضا مصممة للرقابة على:
- اختبارات تحويل و تنفيذ و توثيق النظم الجديدة أو المعدلة.
- التغييرات في النظم التطبيقية.
- تداول الوثائق الخاصة بالنظم.

3.2- الرقابة على تشŻيل الحاسŖ:

وهى مصممة لمراقبة تشغيل النظم ولتوفير تأكيد معقول بأن:
- النظم تستخدم لŹراŲ ō المسموǳ لŏ فقط.
- تداول عمليات الحاسب الآلي يقتصر على الموظفين المختصين فقط.
- استخدام البرامج المسموǳ لŏ فقط.
-أخطاء التشغيل تم اكتشافها وتصحيحها.

4.2- الرقابة على براŲ النظم:

وهى مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن برنامج النظم يتم الحصول عليه أو استخدامها بطريقة رŰية وناجحة وهى تشمل على:
- تحويل ومصادقة واختبار وتنفيذ وتوثيق برامج النظم الجديدة وتعديل برامج النظم القديمة.

- حصر تداول البرامج وتوثيقها على الموظفين المختصين.

5.2- الرقابة على إدخال البيانات والبرامج:

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن:

- هناك نظاما معينا للموافقة على العمليات التي يتم إدخالها في النظام.
- تداول البيانات والبرامج يقتصر على الموظفين المختصين.

6.2- إجراءات احتياطية أخرى لمعالجة البيانات إلكترونيا:

يمكن أن تساهم في استمرارية نظام معالجة البيانات إلكترونيا و تشمل:

- وجود بيانات وبرامج للكمبيوتر مساندة (احتياطية) محفوظة خارج موقع العمل.
- إجراءات طارئة تستخدم في حالة السرقة, الضياع أو الإهمال المقصود أو غير المقصود.
- توفير المعالجة خارج موقع العمل في حالة حصول كارثة.

3- الرقابة التطبيقية لمعالجة البيانات إلكترونيا:

1.3 - الرقابة على المدخلات:

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه:

- قد تمت الموافقة الرسمية على العمليات قبل معالجتها بالحاسب الآلي.
- قد تم تحويل العمليات بدقة إلى شكل مقروء للآلة وتم تسجيلها في ملفات بيانات الحاسب الآلي بشكل صحيح.
- لا يتم فقدان العمليات أو إضافة عمليات أو تكرارها أو تغييرها بشكل غير سليم.
- قد تم تحديد أو تصحيح وإعادة تقديم العمليات غير الصحيحة في الوقت المناسب.

2.3- الرقابة على المعالجة وملفات بيانات الحاسب الآلي:

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه:

- قد تمت معالجة العمليات بالحاسب الآلي, بما في ذلك العمليات المحدثة بواسطة النظام.
- لا يتم فقدان العمليات أو الإضافة إليها أو استنساخها أو تغييرها بصورة غير رسمية.
- قد تم تحديد وتصحيح أخطاء المعالجة في الوقت المناسب.

3.3- الرقابة على المخرجات:

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن:

- نتائج المعالجة صحيحة.
- تداول المخرجات يقتصر على الموظفين المختصين.
- توفير المخرجات للموظفين المختصين يتم في الوقت المناسب.

ويتم تنفيذ الرقابة على المدخلات والتشغيل وملفات البيانات والمخرجات بواسطة موظفي إدارة معالجة البيانات إلكترونيا, أو بواسطة المستفيدين من النظام, أو بواسطة مجموعة رقابة مستقلة أو يمكن أن تكون مبرمجة في البرنامج التطبيقي. وتتضمن الرقابة التطبيقية لمعالجة البيانات إلكترونيا والتي يرغب المراجع في اختبارها على ما يلي:

أ- رقابة يدوية يمارسها المستفيد: في حالة ما إذا كانت الرقابة اليدوية التي يمارسها المستفيد من نظام التطبيقات قادرة على توفير تأكيد معقول بأن مخرجات النظام كاملة, ودقيقة ومعتمدة, فقد يقرر المراجع الحد من اختبارات الرقابة على هذه الرقابة اليدوية.

ب- الرقابة على مخرجات النظام: بالإضافة للرقابة اليدوية التي يمارسها المستفيد, إذا كانت الرقابة التي سيتم الاعتماد عليها تستخدم المعلومات المتوفرة من الحاسب الآلي أو كانت موجودة ضمن برامج الحاسب الآلي, فمن الممكن اختبار هذه الرقابة بفحص مخرجات النظام باستخدام طرق المراجعة اليدوية أو طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي. وقد تكون هذه المخرجات على شكل وسائط ممغنطة أو أفلام مصغرة أو تقارير مطبوعة.

ج- إجراءات الرقابة الأخرى: قد يجد المراجع بالنسبة لبعض نظم الحاسب الآلي أنه من غير الممكن أو في بعض الحالات, ليس عمليا اختبار الرقابة من خلال فحص نظم الرقابة لدى المستفيد أو على مخرجات النظام. وعلى سبيل المثال فإنه التطبيقات التي لا توفر تقارير مطبوعة أو التي تختصر الإجراءات وتتجاوز بذلك السياسات المعمول بها عادة, فقد يرغب المراجع في اختبار إجراءات الرقابة الموجودة ضمن برنامج التطبيقات، وبالتالي يأخذ المراجع في اعتباره تنفيذ اختبارات للرقابة باستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي , مثل بيانات الاختبار , وإعادة معالجة بيانات الاختبار في بعض الظروف غير العادية , وإجراءات فحص ترميز برنامج التطبيقات.

4- أهم التوصيات المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية:

إن المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات تفرض مؤهلات ملائمة كما هو محدد في التوصية 7-1 المتعلقة بالمبادئ العامة للمراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، و تتضمن:

- إجراءات المعالجة الآلية للمحاسبة يجب أن تكون منظمة بشكل يسمح بمراقبة ما إذا كانت متطلبات الأمن و الكفاءة المكتسبة في هذا المجال قد تم احترامها حسب توصيات المخطط الوطني المحاسبي.

- في بيئة التشغيل الالكتروني لا توجد منهجية واحدة لمراجعة الرقابة الداخلية و لكن تتبع عدد من الخصائص النموذجية حسب أهمية و درجة تعقيد البيئة الحاسوبية في المؤسسة.

- يقوم المراجع بجمع البيانات القاعدية عن البيئة الحاسوبية (تحديد الموقع، المخطط التنظيمي، الأجهزة و البرامج المستخدمة).

- يجب التحقق من احترام المبادئ العامة للرقابة الداخلية من خلال التعمق في اختبار البيئة الحاسوبية، و يهتم المراجع أساسا بالرقابة المرتبطة بالتنظيم، الأمن، الحفظ، الإجراءات المتعلقة بالمعالجة، إجراءات التطوير، استغلال و صيانة التطبيقات و وجود التوثيق.

- يهتم المراجع أساسا بالتطبيقات التي لها تأثير على القوائم المالية و يقوم بفحص إن كانت طبيعة عملها تضمن النتائج الكاملة و الدقيقة.

- يسمح اختبار الرقابة الداخلية بترجمة المنهجية المستقبلية للمراجع، و كما تم في الإطار اليدوي يقوم المراجع بتقييم أولي لنقاط قوة و لنقاط ضعف الرقابة الداخلية.

- و يفحص التطبيق الفعلي لإجراءات الرقابة، و يستطيع استخدام تقنيات رقابة تعتمد على الحاسوب.

- إذا لم يثق المراجع في نظام الرقابة الداخلية أو لم يحصل على الضمان بأن إجراءات الرقابة الداخلية قد أدت عملها بشكل صحيح خلال فترة المراجعة يجب أن يكرس أهمية كبيرة لمراقبة الحسابات و المعاملات.

خلاصة المبحث الرابع:

لقد أدى استخدام نظم المعالجة الآلية للبيانات إلى التأثير على إجراءات معالجة البيانات و توزيعها، و رغم الايجابيات التي قدمتها إلا أنها خلقت مخاطر جديدة كان من الضروري تكييف عملية المراجعة و الرقابة مع المعطيات الجديدة، ولهذا أصبح استخدام المراجعة الآلية أمرا حتميا لما تسمح به من تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر من خلال برامج الحاسوب التي تقوم بقراءة البيانات و اختيار العينات و جمع الأدلة، كما تساعد في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول لنظام المعلومات المحاسبي من جانب تدفق البيانات و معالجتها حتى توزيع مخرجاتها و تعرضنا إلى أدق التفاصيل المتعلقة بمصدر البيانات و مسارها و الإجراءات المتحكمة فيها، و المستندات المبررة لبيانات العمليات المختلفة، كان من المهم التساؤل على مدى الثقة في المعلومات الناتجة.

و لهذا يفترض على المؤسسة وضع إجراءات رقابية بهدف اكتشاف الأخطاء و المشاكل و تصحيحها من خلال وضع نظم الرقابة الداخلية بغرضها ضمان حسن تنفيذ الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة و اكتشاف العيوب و النقائص و تصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

من جهة أخرى تعتبر المراجعة الداخلية الوظيفة المسئولة عن تقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق عمليات اختبار و فحص تعتمد فيها على مجموعة من الأدوات في إطار منهجية محددة بهدف تقديم التوصيات المناسبة للإدارة. كما أن على المؤسسة تكييف إجراءاتها الرقابية بما يتماشى مع بيئة التشغيل الالكتروني نظرا للمخاطر الجديدة المصاحبة لتغيير بيئة التشغيل.

الفصل الثالث

دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية

ا لدورة المبيعات /المقبوضات

الفصل الثالث: دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات- مقبوضات"

مدخل:

بعد التطرق من خلال الفصلين السابقين إلى ماهية نظام المعلومات المحاسبي و مدى أهمية العلاقة التي تربط بينه و بين الأنظمة الوظيفية الفرعية الأخرى في المؤسسة باعتبارها مصدر البيانات التي يعالجها و أصل المعلومات التي ينتجها، و إلى الوسائل التي تسمح بتقييم مدى صحة و دقة هذه النتائج باستخدام الرقابة و المراجعة الداخلية انطلاقا من الرجوع إلى أصل البيانات و الرقابة على فعالية إجراءات انتقالها و معالجتها بداية من النظم الفرعية الأخرى إلى نهاية وصولها إلى نظام المعلومات المحاسبي.

سوف نحاول في نفس الصدد عرض دراسة ميدانية لمهمة المراجعة الداخلية و التي تمت في إطار مهمة قمنا بها على مستوى المؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية، و الهدف من هذه الدراسة هو تقييم نظام الرقابة الداخلية المرتبط بنظام المعلومات المحاسبي المالي لدورة المبيعات/المقبوضات، و ذلك من خلال وصف الوثائق و الإجراءات المستخدمة (المقابلة و الملاحظة) و مقارنتها مع الإجراءات الرسمية (دليل الإجراءات) بهدف الكشف على أهم المشاكل و آثارها و تقديم التوصيات الملائمة لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية لهذه الدورة بهدف تحقيق فعالية نظام المعلومات المحاسبي و دقة و صحة المعلومات المالية التي ينتجها.

يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث أساسية كالتالي:

- المبحث الأول: مرحلة جمع المعلومات
- المبحث الثاني: وصف الدورة المبيعات/ المقبوضات
- المبحث الثالث: تقييم الدورة المبيعات/ المقبوضات

المبحث الأول: مرحلة جمع المعلومات

أولا: تقديم المؤسسة

يعتبر مجال نشاط المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية ذا أهمية بالغة للاقتصاد الوطني نظرا لتخصصها في الصناعات الثقيلة، و هي فرع من مجمع المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية، توظف هذه المؤسسة ما يقارب 400 عامل و موظف و تعتبر رائدة في مجالها على المستوى الوطني و الإفريقي نظرا لكفاءة عمالها و جودة منتوجها.

تقوم المؤسسة بإنتاج و تسويق المعدات و التجهيزات الصناعية حسب طلبات الزبائن في ظل احترام معايير الجودة المتعارف عليها، و يرتبط إنتاجها خاصة بالمعدات الخاصة بالسدود، محطات معالجة و تصفية المياه، محطات تحلية المياه، آلات و معدات صناعة مواد البناء (الآجر ة و الاسمنت)، معدات الطاقة و البيتروكيمياء، و تجهيزات أخرى للصناعات المختلفة، و تتطلب هذه الصناعات تقنيات الميكانيك المعقدة، تجميع و تلحيم المعادن، و تكنولوجيا و خبرة اكتسبتها المؤسسة نتيجة 50 سنة من النشاط.

لقد أدى تعقد نشاط اليكو إلى ضرورة فرض رقابة و متابعة دائمة على تطبيق الإجراءات بهدف التحكم في وظائفها الأساسية، و في هذا الإطار أدمجت في تنظيمها الوظيفي دائرة المراجعة الداخلية التي تنتمي إلى مديرية التخطيط و تسيير الفعاليات و ذلك منذ سنة 2003م.

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المهام الرئيسية للمراجعة الداخلية و يتم ذلك عن طريق دراسة أدوات العمل، إجراءات التسيير، و دورة الوثائق و البيانات بين مختلف النظم الفرعية الوظيفية في المؤسسة بهدف الكشف على الأخطاء المحتملة و إيجاد الحلول المناسبة.

1- نشأتها:

اليكو مؤسسة ذات أسهم تم إنشاؤها سنة 1942م من طرف مؤسسة NEYRET BELIER PICARD PICTET تحت اسم NEYPRIC GRENOBLE و أصبحت فرع لمؤسسة NEYPRIC AFRIQUE.

لقد تميزت المؤسسة في هذه المرحلة بالتخصص في مجال الهيدروميكانيك و الري مع مجموعة متنوعة من الزبائن من الجزائر و المغرب و تونس و باكستان و مدغشقر، و في 12 جوان 1968م تم تأميم المؤسسة و نقل ممتلكاتها إلى SN METAL، و تميزت المرحلة الممتدة ما بين 1970 و 1975 م بعدة استثمارات و بتوسع مجال نشاطها إلى الدراسات التقنية و التلحيم و إنتاج منتجات جديدة، كما ارتفعت القدرة الإنتاجية للمؤسسة من 1100 طن إلى 2300 طن تقريبا. و نتيجة لإعادة الهيكلة سنة 1983م تم انتقال تسيير الوحدة إلى المؤسسة الوطنية للهياكل الحديدية و المعدنية، إذ تميزت هذه المرحلة بتنوع و توسع نشاطاتها المتعلقة بدراسات التنفيذ و التصنيع (كمعدات إنتاج الآجر، معدات إنتاج الاسمنت، و تجهيزات معالجة المياه القذرة و تحلية مياه البحر)، ثم في أكتوبر 2000م أصبحت المؤسسة فرع من المؤسسة الوطنية للهياكل الحديدية و المعدنية و تم تسميتها أليكو ALIECO اختصار ل ALGERIAN INDUSTRIEL EQUIPEMENT COMPANY.

2- نشأة المؤسسة و مراحل توسعها:

1.2- نشأة المؤسسة:

لقد تمكنت اليكو منذ 1945م من فرض نفسها في السوق الوطنية نظرا لخبرتها الطويلة في الاختصاصات التالية:

- الهيدروليك.
- الهياكل المعدنية.
- الميكانيك الكبيرة.
- الميكانو-تلحيم.
- التلحيم التكنولوجي المعقد.

و نظرا لاختصاصها تمكنت من تلبية احتياجات السوق الصناعي بالمعدات الصناعية ذات التكنولوجيا العالية كآلات الهيدروليك، الرافعات، معدات معالجة المياه القذرة، معدات الري، معدات الطاقة، معدات البتروكيمياء، و معدات صناعة مواد البناء، حيث تملك المؤسسة المعرفة و التحكم التام لتصنيع هذه المعدات نتيجة لخبرتها الطويلة في هذا المجال و امتلاكها ليد عاملة مؤهلة وتطوير التنظيم الداخلي لمختلف وظائفها حسب المعطيات الجديدة.

و نظرا لاحترام منتوجاتها لمعايير الجودة العالمية تحصلت المؤسسة على شهادات الجودة العالمية التالية:

- ISO 9001 Version 2000
- OHSAS 10001Version 1999

2.2- مراحل توسع نشاطات المؤسسة:

لقد تم دمج عدة تخصصات ضمن نشاطات المؤسسة، و ذلك حسب الفترات التالية:

الجدول رقم (3-1): جدول تطور نشاطات المؤسسة

الفترة	1968	1970	1980
النشاطات	- الري - الهيدروميكانيك - النحاسة - الميكانو تلحيم - التصنيع الميكانيكي	- الرافعات - معدات صناعية متلفة	- معدات متلفة لصناعة مواد البناء (الأجر و الاسمنت) - معدات لمحطات تصفية و معالجة المياه القذرة و معدات تحلية مياه البحر

3- الهياكل العملية الرئيسية في المؤسسة:

ينقسم نشاط المؤسسة إلى وظائف رئيسية، كما يلي:

1.3- الدراسة و المراقبة:

تضمن مراقبة الأبعاد و المقاييس، و طبيعة و حالة أسطح المواد الأساسية المستخدمة في الإنتاج بالتعاون مع مكاتب دراسات مختصة في ظل احترام المعايير الدولية.

2.3- ورشات النحاسة و التلحيم الميكانيكي:

يتم على مستوى هذه الورشات الثلاث تخطيط المعادن المختلفة، تحديد الأبعاد و اللون، و تقطيعها و تشكيلها، تجميعها بدقة و تلحيمها باستخدام التقنية التقليدية أو الحديثة، اليدوية أو الاتوماتيكية، كما يتم القيام بعمليات التنظيف من الأكسدة، القص، الطي، التقويس، التشكيل، و التلحيم.

3.3- ورشات الميكانيك الثقيلة:

يتم فيها تجميع أهم وسائل التصنيع، القطع المعدنية من الحديد أو المعادن النبيلة، و النحاسة، و الحدادة، و القولبة، باستخدام تقنيات تصنيع خاصة و معقدة.

4.3- معالجة السطوح و الشحن:

يقوم هذا القسم بمعالجة و حماية المعدات المصنعة حسب المعايير المتعارف عليها و يضمن شحنها و نقلها إلى الزبون.

5.3- المراقبة و التركيب في المواقع و الصيانة:

هذا القسم مسئول عن تركيب المعدات المعقدة في مواقع الزبون، و ضبطها و تشغيلها و مراقبتها و صيانتها.

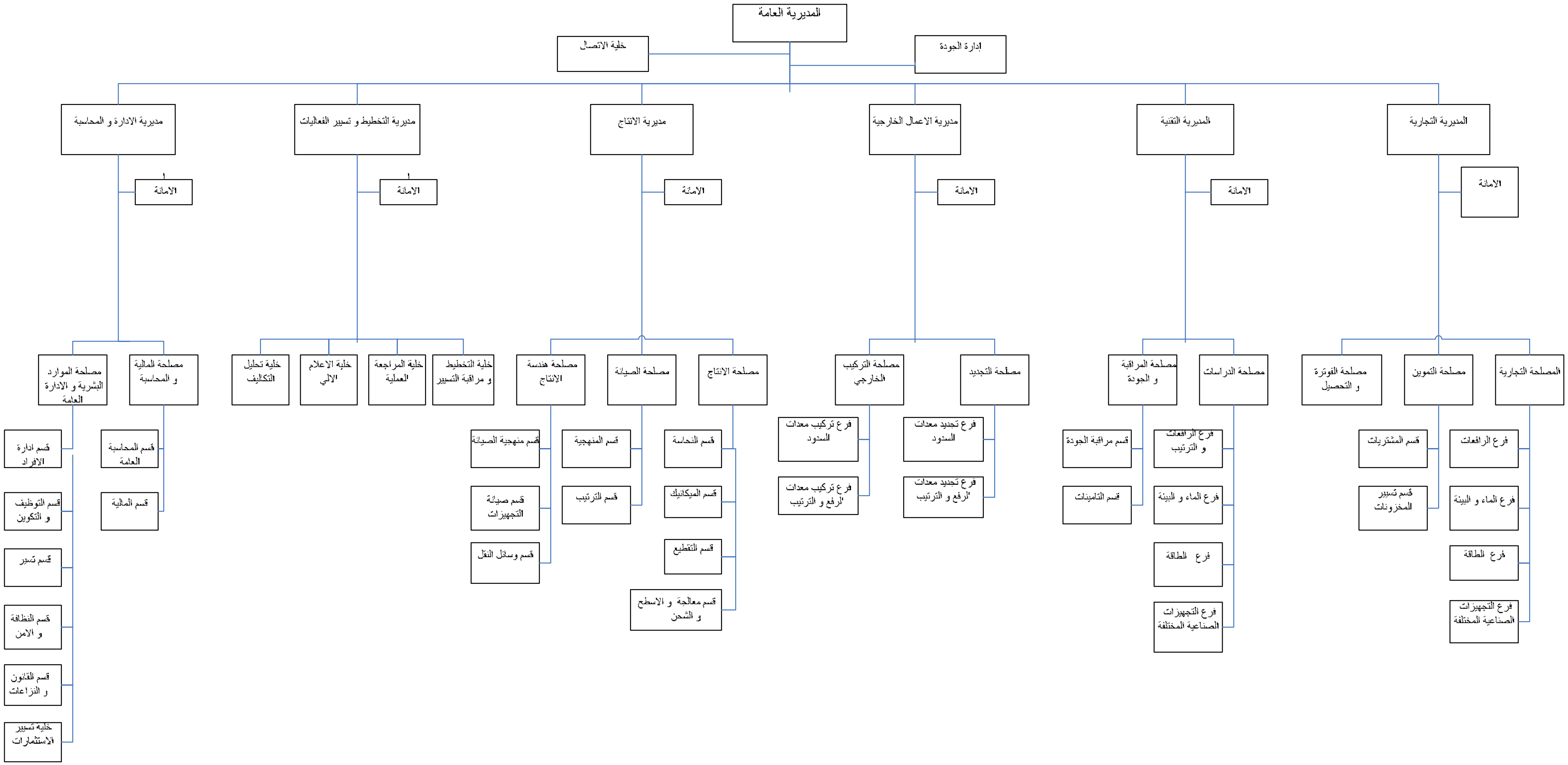
6.3- قسم الدراسات:

يقوم هذا القسم برسم المخططات و تنفيذها و الخاصة بتصنيع معدات الهيدروليك و الرفع.

ثانيا : الهيكل الوظيفي للمؤسسة:

فيما يلي الهيكل التنظيمي الجديد للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية ألبكو :

المخطط رقم (3-1): المخطط الوظيفي للمؤسسة



لقد نتج عن انتقال تسيير المؤسسة إلى مجمع المؤسسة الوطنية للتجهيزات المعدنية إلى تبني مخطط هيكلي جديد يخضع إلى المبادئ التالية:

1- المبادئ التي يرتكز عليها التنظيم الجديد:

1.1- المبادئ العامة:

أ **- وحدة الأهداف**: قامت المؤسسة بوضع وحدات تنظيمية وظيفتها تسهيل و تشجيع مساهمة الأفراد في تحقيق الأهداف التي سطرتها الإدارة العامة.

ب - مجال التسيير: لقد تم تحديد عدد الأفراد المستخدمين في كل مديرية بشكل يسمح بتسيير فعال لهذه الموارد تحت سلطة الإدارة العامة.

ج- التفويض: إن مسؤولية ضمان أعمال تسييرية يكون على أساس تفويض من طرف الإدارة العامة.

1.2- تقسيم العمل و احترام مستوى السلطة:

يتم تصنيف الأعمال و النشاطات الرئيسية في ظل التنسيق و التعاون بين مختلف الوحدات الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- الحفاظ على تنظيم نشاطات المؤسسة و تأطيرها.
- التكيف مع المعطيات الجديدة للمؤسسة الناتجة عن تنظيمها الجديد.
- وضع تسيير لا مركزي يضمن تطوير و تحسين أدوات التسيير، و تطوير و تحسين أنظمة المعلومات، و وضع أدواة رقابة داخلية فعالة.

2- التنظيم الجديد للمؤسسة:

تصنف النشاطات الرئيسية في المؤسسة إلى الوظائف التالية:

- وظيفة الإنتاج.
- وظيفة التسيير.
- وظيفة التخطيط و التطوير.
- وظيفة التنشيط و التنسيق و الرقابة.

يتم ضمان القيام بهذه الوظائف عن طريق تنظيم قاعدي من أقسام و مصالح، تعمل بدورها تحت سلطة ستة مديريات رئيسية كما يبينه المخطط الوظيفي السابق، و هي:

- المديرية التقنية.
- مديرية الإنتاج.
- مديرية الأعمال الخارجية.
- مديرية الإدارة و المالية.

- مديرية التخطيط الفعالية و الرقابة.
- المديرية التجارية.

و التي تعمل كلها تحت سلطة الإدارة العامة.

3- الهياكل الوظيفية الرئيسية في المؤسسة:

1.3- الإدارة العامة:

أ- مهامها الرئيسية:

- التعريف بسياسة و استراتيجية المؤسسة في المدى المتوسط و الطويل.
- وضع برامج الأهداف السنوية و المستقبلية (المتعدد السنوات).
- وضع الموازنات التقديرية السنوية.
- تحديد الموارد الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.
- وضع سياسة اتصال داخلية و خارجية.
- اليقضة و البحث عن التطوير الدائم للمؤسسة.
- الاستعلام عن البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة.
- تطبيق توجيهات مجمع المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية.
- رئاسة مجلس الإدارة و تنفيذ القرارات و التوجيهات المتفق عليها.
- تسيير المديريات الرئيسية للمؤسسة.

2.3- المديرية التجارية:

أ- مهامها:

- تطوير و تحسين التقنيات و الوسائل التجارية المستخدمة التي تتماشى مع استراتيجية المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة.
- البحث و دراسة و مفاوضة طلبيات الزبائن لتحقيق اكبر نسبة إيرادات ممكنة في ظل الاستغلال الأمثل للموارد المادية و البشرية المتاحة.
- انتهاج سياسة تسويقية توسعية لاحتلال حصص جديدة في السوق.
- المساهمة في تعظيم فعالية الإنتاج من خلال:
  - التموين بالمواد الأولية و الأدوات الضرورية.
  - صيانة الآلات و معدات الإنتاج.
- التوفير الدائم و المنتظم للمواد الأولية و الأدوات الضرورية لاستمرار الإنتاج في ظل احترام قوانين و إجراءات المؤسسة المتعلقة بعمليات البحث و اختيار الموردين الشراء ووضعها تحت التصرف.

- تسيير المخزون بشكل يضمن الانتقال الامثل للمواد إلى ورشات الإنتاج في الوقت المناسب.
- توثيق العلاقات مع المتعاملين الخارجيين.

ب - وظائفها:

وضع الاستراتيجية التسويقية الواجب إتباعها في المدى المتوسط و الطويل لتحقيق أهداف المؤسسة، من خلال :

- تحديد سلسلة المنتجات، سياسة الأسعار، سياسة الترقية، قوة البيع، الشبكة التجارية و الشركاء.
- القيام بالأعمال المناسبة لمواجهة الأخطار الطلب كالبحث عن أسواق جديدة، القيام بعروض، المفاوضات و إبرام اتفاقيات.
- القيام بكل النشاطات المتعلقة بتحسين صورة المؤسسة من خلال المشاركة في المعارض الوطنية و الدولية، و الإشهار.
- القيام بدراسات اقتصادية للسوق و تحديد السياسة الواجب إتباعها لرفع حصة المؤسسة.

3.3- مديرية التخطيط و تسيير الفعالية:

أ- مهامها:

- وضع الاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- العمل على التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة من خلال إعداد الموازنات التقديرية السنوية، مراقبة التسيير، و تحليل التكاليف.
- إعداد و تنفيذ خطط تحديث النظم الوظيفية في المؤسسة.
- إعداد و متابعة لوحة القيادة.
- القيام بالمراجعة الداخلية لمختلف الوظائف.
- تحديد المعايير و حساب النسب التسييرية.
- قياس و تقييم مستويات الفعالية التي حققتها مختلف نشاطات المؤسسة مقارنة مع الأهداف المسطرة.
- مساعدة الرئيس المدير العام في التعريف باستراتيجية المؤسسة، تحديد الأهداف، و وضع الموازنات التقديرية.
- تقدير الموارد الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة.
- تحليل النتائج و الانحرافات.
- إعداد الدراسات و التقارير.
- التطوير المستمر و حماية نظم معلومات المؤسسة.

ب - وظيفتها:

- تصميم و إنشاء نظم المعلومات الوظيفية و المرتبطة بخطط تحديث المؤسسة.
- حساب و تحليل التكاليف في مختلف مراحل الدراسة و التنفيذ.
- مقارنة النتائج مع الأهداف المسطرة و حساب الانحرافات و العمل على تحليلها و تعديلها.

- المراجعة الداخلية للمصالح و الأقسام.
- الكشف عن الأخطاء و الاختلالات و تصحيحها.
- التحقق من احترام القوانين و الإجراءات.
- دراسة و مراقبة مشاريع الاستثمارات.

4.3- مديرية الأعمال الخارجية:

أ- مهمتها:

- تطوير تقنيات التجديد و التركيب و الوسائل المرتبطة بها.
- العمل على تطوير إجراءات التجديد و التركيب.
- القيام بأعمال التركيب و التجميع لبعض المنتجات الخاصة في مشاريع معينة.
- توثيق علاقات العمل مع الشركاء الخارجيين.
- القيام بدراسة خبرة للمنشآت و تقييم مدى حاجتها للتجديد.
- تخطيط عمليات تجديد و تركيب المنشآت.
- متابعة تقدم عمليات التجديد و التركيب.
- الإشراف على التسليم المؤقت و النهائي للمشاريع.
- الإجابة على تحفظات الزبائن.

ب- وظيفتها:

- وضع استراتيجية التجديد و التركيب في المدى المتوسط و الطويل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- مراقبة عمليات التجديد و التركيب.
- العمل على تحسين صورة المؤسسة و إرضاء الزبون.
- القيام بدراسات لرفع فعالية التجديد و التركيب.

5.3- المديرية التقنية:

أ- مهمتها:

- القيام بالدراسات التقنية الأولية للمنتجات قبل البداية في انتاجها.
- تطوير و تحسين تقنيات و وسائل التصنيع الخاصة بانتاج معدات السدود و آلات الرفع.
- البحث و دراسة و مفاوضة الطلبيات أو العقود مع الزبائن المتعلقة بتجديد معدات السدود و الرفع لضمان اكبر هامش ربح ممكن في ظل الاستغلال الامثل للموارد المادية و البشرية.
- ضمان جودة منتجات المؤسسة.

ā - وظيفتها:

- وضع استراتيجية لتطوير سلسلة منتجات المؤسسة في المدى المتوسط و الطويل تماشيا مع تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- إيجاد حلول لحالات الإفاô الطلب.
- القيام بدراسة و تنفيذ مخططات تصنيع المعدات.
- تحضير ملف الجودة (شهادة المواد، المصادقة، إجراءات الإنتاج، مؤهلات العمال، نتائج الرقابة و الاختبارات).
- القيام بالدراسات المتعلقة بتطوير المنتجات و تبني منتجات جديدة.

6.3- مديرية الإنتاج :

أ- مهمتها:

- التعريف بمناهج و طرق التصنيع الفعالة.
- السهر على احترام مخططات العمل و ضمان توفر المواد، و الوسائل و اليد العاملة في الوقت المناسب للسير الجيد لعملية الإنتاج.
- الاستخدام الامثل للموارد البشرية و لمعدات الإنتاج المتوفرة لتصنيع منتجات ذات معايير جودة عالمية و حسب المواصفات التي طلبها الزبون.
- صيانة معدات الإنتاج لتعظيم القدرة الإنتاجية.

ā - وظيفتها:

- وضع برامج الإنتاج في الورشات.
- القيام بأعمال التحويل بداية من المواد الأولية حتى المنتج النهائي (تقطيع، تجميع، تلحيم ...).
- البحث عن أسباب الأعطال و القيام بالتصليحات اللازمة.

7.3- مديرية الإدارة و المالية:

- السهر على استقرار، تطوير، و مردودية الموارد البشرية.
- تحسين ظروف العمل.
- تطوير إجراءات و وسائل عمل وظيفة المالية و المحاسبة.
- ضمان احترام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أ- فيما يخص الموارد البشرية :

- وضع سياسة الموارد البشرية في المدى المتوسط و الطويل و تنفيذها حسب أهداف المؤسسة.
- إعداد المخططات السنوية لتسيير الموارد البشرية.
- إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالتوظيف، التسيير الإداري، الأجور، الضمان الاجتماعي.

- المشاركة في الحوار الاجتماعيÛ المفاوضات مع الممثلين الاجتماعيين (النقابةÛ اتحاد العمال...).

ã - فيما Çص المالية و ا‡اسبة:

- مسÕ المحاسبة السنوية.
- إعداد الوثائق المحاسبية الفصلية و السنوية مع احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- تحديQ ·ططحسابات المؤسسة.
- تحديQ الوثائق المحاسبة و المالية و الجبائية.
- متابعة التغيرات القانونية و تسيير العلاقات مع المؤسسة الوطنية للمحاسبةÛ إدارة الضرائبÛ البنوكÛ و محافẒ الحسابات.
- متابعة و ¶ويل خزينة الاستغلال.
- توâيع التقارير المالية و المحاسبية إلى الإدارة و المتعاملين الخارجيين.
- المفاوضة على القروô المالية و متابعة أقساř التسديد حسب جداول الاستحقاá.
- ضمان تسيير الحسابات البنكية للمؤسسة.

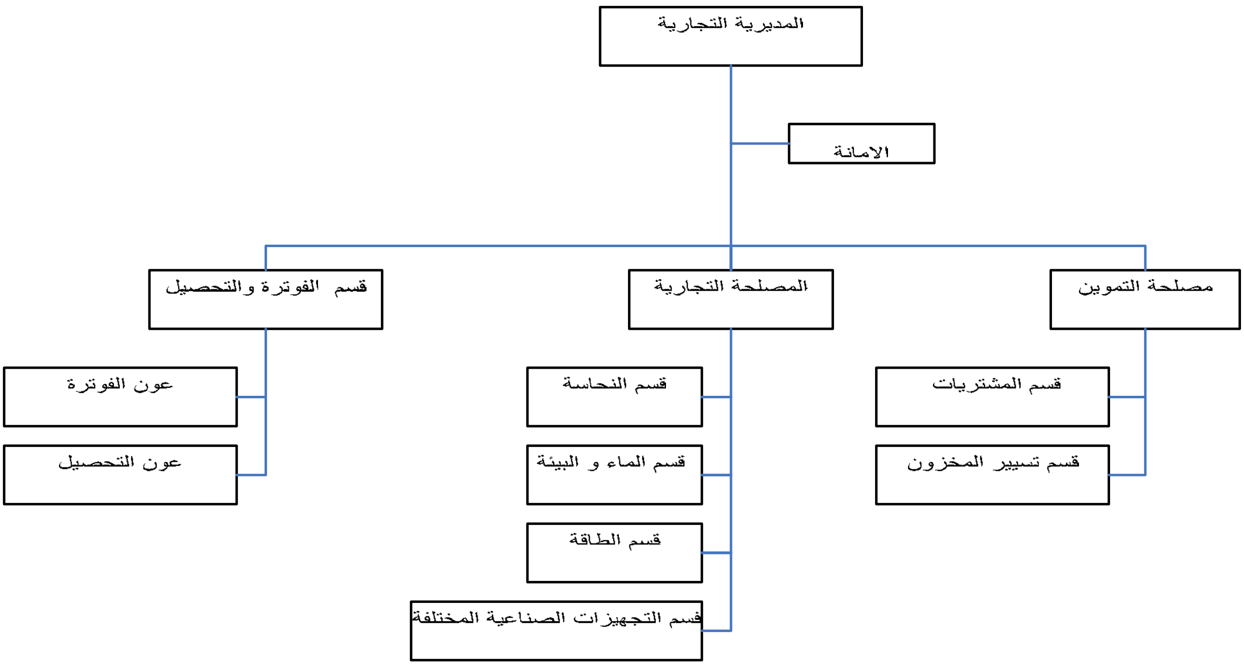
ž - فيما Çص الإدارة العامة:

- وضع الوسائل اللوجستيكية لكل مديريات المؤسسة.
- التفاوô و تسيير عقود التأمين المختلفة.
- تسيير و متابعة الاستثمارات (الجردÛ التقييمÛ الإصلاǳÛ التناâل...).
- صيانة و تصليǴ كل المعدات و التجهيزات و الأثاǪ و البنايات...

ثالثا: تقديم المديرية التجارية:

فيما يلي الهيكل الوظيفي للمديرية التجارية:

المخطط رقم (3-2): المخطط الوظيفي للمديرية التجارية



1- تنظيم المديرية التجارية:

- يتكون تنظيم المديرية التجارية من المصالح و الأقسام التالية:

1.1- المصلحة التجارية:

- قسم الماء و البيئة.
- قسم الرافعات و التموين.
- قسم الطاقة و البيتروكيمياء.
- قسم التجهيزات الصناعية المختلفة.

2.1- مصلحة التموين:

- قسم المشتريات.
- قسم تسيير المخزون.

3.1- مصلحة الفوترة و التحصيل:

- عون بالفوترة.
- عون بالتحصيل.

و يمكن إضافة الأقسام التالية نظرا لعلاقات العمل المباشرة مع قسم الفوترة و التحصيل و هي:

- قسم المحاسبة و الخزينة.
- مديرية التخطيط و مراقبة الفعالية.

2- جدول مهام المديرية التجارية و الأقسام التابعة:

الجدول رقم (3-2): جدول مهام المديرية التجارية و الأقسام التابعة لها

النشاط	المهام
المصلحة التجارية	- تنشيط و توجيه السياسة التجارية تماشيا مع أهداف المؤسسة و تطوير النشاط التجاري. - استكشاف الأسواق و البحث عن حصص جديدة. - اقتراح تحسينات تقنية للمنتوجات. - دراسة إنتاج منتجات جديدة و استغلال أمثل للموارد المادية و المالية و البشرية المتاحة. - دراسة احتياجات و طلبات الزبائن. - توثيق العلاقات مع الزبائن. - تسيير محفظة الزبائن. - إنشاء و تحديث ملفات الزبائن. - تلبية طلبات الزبائن من خلال إعلامهم و تقديم العروض التجارية و التقنية بهدف إبرام الصفقات. - ضمان المتابعة العملياتية للعقود و الطلبيات حسب البرنامج المتفق عليه. - إنشاء و متابعة الملفات التقنو- اقتصادية للصفقات و جمع المعلومات الإدارية و التقنية و المالية و الاقتصادية. - التأكد من إعداد و توزيع الوثائق بين مختلف المصالح المعنية في الآجال المحددة. - إعداد أوامر إعداد الطلبيات في الآجال المحددة و تسليمها إلى المصالح المعنية. - إعداد إحصائيات دورية و لوحة القيادة التجارية و المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية. - متابعة شحن و إرسال و تركيب المعدات في الآجال المحددة. - التفاوض و إعداد العقود مع احترام القواعد القانونية و إجراءات المؤسسة. - تنظيم و تنفيذ كل الأشغال المتعلقة بالخدمات ما بعد البيع. - إعداد الفاتورة في الأوقات المحددة حسب العقود. - التدخل في حل النزاعات مع الزبائن. - السهر على احترام جودة المنتجات و لآجال تسليمها. - إعداد المخطط التجاري و اتخاذ التدابير اللازمة لتفادي التأخير. - إعداد ميزانية نشاطات المصلحة و برامج العمل على أساس توجيهات الإدارة العامة و التفاوض على رقم الأعمال، مخطط التحصيل، برامج عمل المصالح التقنية، الطلبيات المؤكدة و المحتملة، و تحفظات الزبائن.

قسم الفوترة و التحصيل	المكلف الفوترة: - الاحتفاظ بملف الزبون. - إعداد بطاقات الزبائن و تحديثها. - إعداد فواتير على أساس الوثائق المبررة. - تحديث و متابعة ملفات الزبائن. - مسك سجل المبيعات. المكلف التحصيل: - استلام وثائق الدفع من الزبون. - مسك سجل التحصيلات. - متابعة تسديد الفواتير في الآجال المحددة. - إشعار و متابعة الزبائن المتأخرين عن الدفع. - متابعة عوائد المبيعات.
قسم المحاسبة و الخزينة	- استلام و مراقبة صحة الوثائق المحاسبية التي تبرر عملية البيع. - مقارنة تطابق مبالغ العمليات مع تسديدات الزبائن. - إيداع الشيكات الواردة إلى البنك. - متابعة تحصيل مبالغ المبيعات. - تسجيل المبيعات و المقبوضات و تحليل الانحرافات الموجودة. - مسك و تحليل حسابات الزبائن.
مديرية الفعالية و التخطيط و مراقبة التسيير	- إعداد لوحة القيادة. - مراقبة عمليات التحصيل و التأخيرات المحتملة. - إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات. - مراجعة إجراءات عمليات البيع و التحصيل.

خلاصة المبحث الأول:

من المهم المعرفة التامة بالمؤسسة قبل الانطلاق في تقييم نظم الرقابة الداخلية و ذلك من خلال دراسة نشاطات المؤسسة الممثلة في هيكلها الوظيفي و تحليلها لتحديد وظائفها المختلفة و مهام المصالح و الأقسام المكونة لها و العلاقات الموجودة بينها. و تسمح هذه الدراسة بتحقيق هدفين رئيسيين:

- تحديد الوظائف الرئيسية في المؤسسة.
- معرفة مراكز المسؤولية و المسؤوليات الموكلة للأفراد.
- معرفة العلاقات و قنوات الاتصال فيما بينها.

المبحث الثاني: وصف الدورة المبيعات / المقبوضات

إن الهدف من وصف دورة المبيعات/ المقبوضات هو تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال دراسة الإجراءات الأساسية للدورة و تسلسلها و تحديد مختلف المستندات و البيانات و الإجراءات و كيفية عملها و انتقالها بين مختلف النظم الوظيفية داخل المؤسسة.

سنستخدم لهذا الغرض عدة أدوات كالمقابلة، خريطة التدفق و قوائم الاستقصاء و التي ستسمح بتحليل كامل لهذه الدورة لاكتشاف نقاط الضعف و تصحيحها.

أولا: الإطلاع على دليل الإجراءات الرسمية

1- إجراءات الفوترة:

1.1- الوثائق المستخدمة:

- وصل الطلبية أو العقد. (**الملحق رقم:1.3، ص 244**)
- أمر تنفيذ الطلبية. (**الملحق رقم:2.3، ص 245**)
- أمر الفوترة. (**الملحق رقم:3.3، ص 246**)
- وصل الشحن. (**الملحق رقم:4.3، ص 247**)
- محضر الاستلام المؤقت. (**الملحق رقم:5.3 ، ص 248**)
- محضر الاستلام النهائي. (**الملحق رقم:6.3 ، ص 249**)
- بيان الأشغال. (**الملحق رقم:7.3، ص 250**)
- الحساب العام و النهائي. (**الملحق رقم:8.3، ص 251**)
- الفاتورة. (**الملحق رقم: 9.3، ص 254**)
- بطاقة المتابعة. (**الملحق رقم: 10.3، ص 255**)

2.1- المسؤوليات:

- تقع هذه الإجراءات تحت السلطة المباشرة للرئيس المدير العام.
- رئيس قسم الفوترة مسؤول عن تطبيق و السير الحسن لهذه الإجراءات.
- الرئيس المدير العام مسؤول على المصادقة على الفواتير.

3.1- شرح عملية الفوترة:

أ- يقوم رئيس قسم الفوترة بالمصادقة على عناصر الفوترة لتحديد نوع الفاتورة:

- **فاتورة التسبيقات**: العقد أو أمر تنفيذ الطلبية.
- **فاتورة الأشغال**: العقد، أمر تنفيذ الطلبية، أمر للفوترة، وصل الشحن، بيان الأشغال.

- **فاتورة الحسم**: بيان الاستلام المؤقت و/ أو النهائي و الحساب العام و النهائي.

ب- يقوم عون الفوترة بإعداد الفاتورة.

جـ- تتم الراقبة و المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة و يوقعها الرئيس المدير العام.

د- يقوم رئيس قسم الفوترة بإرسال نسخ من الفاتورة إلى الزبائن و إلى المصالح المعنية (مصلحة المالية و المحاسبة، مديرية التخطيط و تسيير الفعاليات، المصلحة التجارية).

و- يقوم رئيس قسم الفوترة بتحديث:

- بطاقة متابعة الفوترة. (**الملحق رقم: 11.3**)
- بطاقات الزبائن.
- جدول الاستلام.
- جدول الضمانات البنكية.
- جدول الحقوق-التحصيلات.

في حالة مراجعة الفاتورة، طلب مردودات على الفاتورة، أو تغيير في أمر تنفيذ الطلبية يجب إعداد تعليمة داخلية أو ملحق للعقد من المصلحة التجارية و مصادق عليها من المدير التقني و موقعة من الرئيس المدير العام.

4.1- الوثائق المستخرجة:

- الفاتورة.
- البطاقات التجارية.
- العقد و أمر الطلبية و الملاحق.
- أمر تنفيذ الطلبية، و في بعض الحالات التعديلات في أمر تنفيذ الطلبية.
- بيان الأشغال.
- أمر الفوترة.
- بيان استلام و الحساب العام و النهائي.
- وصل الشحن.

2- إجراءات التحصيل:

الهدف من هذه الإجراءات هو تحصيل المستحقات من الزبائن.

1.2- الوثائق المستخدمة:

- ملف الفوترة. (العقد، أمر تنفيذ الطلبية، الملاحق، بيان الشحن، بيان الاستلام)
- وصل تسليم صك للخصم. (**الملحق رقم: 12.3، ص 257**)
- إشعارات بالتأخير عن الدفع

- جدول الحقوق- التحصيلات. (الملحق رقم: 13.3، ص 258)

2.2- المسؤوليات:

- المدير التقني مسؤول عن ضمان السير الحسن لإجراءات التحصيل.
- عون الفوترة مسؤول عن تحصيل المستحقات من الزبائن.
- رئيس قسم الفوترة مسؤول عن الرقابة تحصيل المستحقات.

3.2- الشرح:

إذا تم تسديد الفواتير في الآجال المحددة عن طريق الشيك، أمر الدفع، وصل التحصيل، يقوم عون الفوترة بتحديث بطاقة الزبون و يقوم بإعداد وثيقة تحصيل يقوم بإرسالها إلى قسم المحاسبة مرفقة بالوثائق المبررة، أما إذا رفض الزبون تسديد الفاتورة في الآجال المحددة يقوم عون التحصيل بإرسال إشعارات لحل المشكل بالتعاون مع المصلحة التجارية، سواء عن طريق الهاتف، المراسلات، أو المقابلة المباشرة.

في حالة عدد الإشعارات يساوي أو يفوق ثلاثة و بعد مصادقة المدير التقني و الرئيس المدير العام يقوم رئيس قسم الفوترة و التحصيل بإرسال ملف الزبون إلى قسم النزاعات لحل المشكل بالطرق القانونية.

ثانيا: المقابلة و مخطط تدفق البيانات

1- المقابلة:

قمنا في هذه المرحلة بعدة استجوابات مع المسؤولين لفهم كيفية سير الأعمال فعليا و التمكن من وصف الدورة قيد الدراسة، كما يلي:

1.1- القسم التجاري: (المكلف بالعمليات التجارية)

أ - درجة ائتمان الزبون:

غياب كلي لإجراءات تقييم درجة ائتمان الزبون مبرر لحاجة المؤسسة لتحقيق أعلى رقم أعمال ممكن.

ب - إجراءات قبول طلبية الزبون:

- يرسل الزبون طلب عرض إلى المؤسسة مرفقة بوصف عن المعدات التي يريد شراءها.
- يقوم مسئول العمليات بإعداد دراسة تقييمية و اقتراحاته الممكنة إلى الزبون ثم يقدم عرضه إلى الزبون.
- إذا قبل الزبون العرض يقوم بإرسال وصل الطلبية أو يتم الاتفاق على شروط العملية من خلال إعداد عقد يمضيه الطرفان.
- يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر تنفيذ الطلبية و يرسل نسخة مصورة إلى جميع الأقسام لإعلامها بالطلبية الجديدة (قسم التخطيط، القسم التجاري، قسم المحاسبة، قسم الدراسات، قسم المشتريات، قسم الورشات، قسم الميكانيك، قسم النحاسة، قسم الوسائل العامة، المستودع، قسم الشحن، قسم التركيب، قسم الفوترة

مديرية التخطيط و تسيير الفعالية، قسم دراسة التكاليف، قسم المراقبة.)

- مع تقدم الأشغال يرسل القسم التجاري إلى قسم الفوترة بيان الأشغال مرفق بأمر الفوترة لإعداد الفاتورة.

2.1- قسم الفوترة: (عون الفوترة)

يميز بين نوعين من العمليات:

أ- العمليات الصغيرة: PAF

تتميز هذه العمليات غالبا بعمليات بيع معدات أو قطع جاهزة يتم تلبيتها مباشرة دون الحاجة إلى دراسة تقنية أو إلى أشغال معقدة و سهولة تحديد قيمتها.

يستقبل القسم التجاري طلبية الزبون و يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر التنفيذ و يرسله إلى قسم تسيير المخزونات، قسم الشحن، قسم الفوترة و قسم المحاسبة العامة.

- يقوم قسم الفوترة مباشرة بعد استلام أمر التنفيذ و أمر الفوترة من القسم التجاري بإعداد ستة نسخ من الفاتورة توزع حسب ما يلي: ثلاث نسخ ترسل إلى الزبون، نسخة ترسل إلى المحاسبة العامة، نسختين تحفظ في ملف الزبون.

- تتم المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة و تقدم إلى الرئيس المدير العام ليوقع عيها.
- ترسل الفاتورة إلى الزبون عن طريق البريد مع وصل الاستلام.
- يتم تسجيل الفواتير في سجل المبيعات.

ب- العمليات الكبيرة:

- يستلم قسم الفوترة وصل الطلبية أو العقد، أمر تنفيذ الطلبية و يقوم مباشرة بفتح ملف للزبون أو العملية الجديدة بعد مراجعة صحة الوثائق.

- يقوم عون الفوترة بإعداد ثلاثة أنواع من الفواتير حسب تقدم الأشغال:

- فاتورة التسبيق: (10% من المبلغ الإجمالي للعملية) عند قبول الطلبية، و فاتورة تسبيق أخرى (25% من المبلغ الإجمالي للعملية) عند بداية الأشغال بعد استلام أمر الفوترة من القسم التجاري.

- فاتورة الأشغال: و يعدها عند استلام بيان الأشغال و أمر الفوترة من القسم التجاري.

- الفاتورة التكميلية و الفاتورة الدائنة: عند نهاية العملية تتم المقاربة بين المبالغ التي سددها الزبون و قيمة الأشغال المنجزة فعلا، و يتم على اثر ذلك إعداد فاتورة تكميلية أو دائنة حسب نتيجة المقارنة.

و يتم إعداد ستة نسخ من الفاتورة توزع كما ذكرنا سابقا.

- تتم المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة و تقدم إلى الرئيس المدير العام ليوقع عيها.
- ترسل الفواتير إلى الزبون عن طريق البريد مع وصل الاستلام.
- يتم تسجيل الفواتير في سجل المبيعات

ملاحظة: تتم فوترة العمليات الكبيرة حسب الأقساط التي تم الاتفاق عليها في العقد و المرتبطة بتقدم الأشغال.

3.1- قسم التحصيل:

- يستلم عون التحصيل الفواتير و جدول مفصل عن الفواتير التي تم إصدارها و إرسالها (جدول الحقوق و التحصيلات) عند نهاية الشهر.
- يقوم عون التحصيل بالتحقق من المبالغ بالمقارنة بين الفواتير و ملفات الزبائن.
- يقوم عون التحصيل بمتابعة تسديدات الزبائن، و نميز حالتين:

أ- التسديد في الآجال القانونية (60 يوم):

- في حالة الدفع نقدا، يتم توجيه الزبون إلى الخزينة (قسم المحاسبة العامة) أين يقوم بإيداع مبلغ الفاتورة و يحصل بالمقابل على وصل تحصيل موقع من طرف أمين الصندوق.
- في حالة الدفع عن طريق الشيك أو تحويل بنكي، يستلم عون التحصيل الشيك و يوقع للزبون على استلام الشيك ثم يقوم بتسليمه مباشرة إلى أمين الصندوق لإيداعه في البنك بعد مصادقة رئيس قسم المحاسبة عليه.

ب- التأخر عن التسديد:

- يقوم عون التحصيل بمراجعة آجال الدفع و المقدرة ب 60 يوم من تاريخ الفاتورة و في حالة انقضاء الآجال دون تسديد الزبون لمستحقاته يتم إعداد إشعار بالتأخير يرسل عن طريق الفاكس أو البريد مع وصل الاستلام.

إذا لم يستجب الزبون يتم إرسال إشعار آخر. إذا وصل عدد الإشعارات إلى ثلاثة أو أكثر يتم إرسال الملف إلى قسم المنازعات لرفع القضية إلى العدالة.

4.1- قسم الخزينة:

عند استلام أمين الصندوق مبررات تسديد الزبائن من قسم الفوترة/ التحصيل سواء تعلق الأمر بالشيكات، أو تحويلات بنكية، أو نقدا يقوم بمعالجتها حسب ما يلي:

أ- الشيك أو التحويلات البنكية:

- عند استلام قسم الفوترة/ التحصيل الشيك من الزبون يتم تسليمه إلى قسم المحاسبة العامة (أمين الصندوق)، الذي يتم تسجيل الشيك في سجل الشيكات الواردة و المتضمن للمعلومات التالية: التاريخ، الزبون، المبلغ، رقم الشيك و معلومات عن بنك الزبون، اسم و توقيع الطرفين.
- يتم بعد ذلك إيداع الشيك مرفق ب 03 نسخ من وصل تسليم الشيك إلى البنك و يحتفظ بنسخة مصادق عليها من البنك كمبرر لهذه العملية.
- يحتفظ على مستوى الخزينة بنسخة من الشيك و نسخة من وصل التسليم للبنك مصادق عليه من البنك.

ب- نقدا:

- يقوم الزبون بالدفع نقدا على مستوى الخزينة.
- يحضر أمين الصندوق وصل تحصيل نقدا مرقم مسبقا (03 نسخ) يبين اسم الزبون و سبب الدفع و قيمة المبلغ

و تقدم نسخة مصادق عليها إلى الزبون.

- يتم تسجيل المبلغ المحصل في سجل الإيرادات و يتم الاحتفاظ بنسخة من وصل الدفع كمبرر عن العملية.

5.1- قسم الشحن:

- يقوم رئيس قسم الشحن بفتح ملف للعملية مباشرة بعد استلامه لأمر التنفيذ من القسم التجاري.

- يقوم بالتقرب إلى قسم المخازن للتأكد من توفر المواد الأولية اللازمة في حالة توفرها يتم حجز هذه المواد و في حالة العكس يتم تقديم طلب إلى قسم المشتريات لتوفير المواد اللازمة.

- يقوم قسم التصنيع عند اكتمال الأشغال و الانتهاء من المنتج النهائي بإرسال وثيقة "جدول التصنيع" إلى قسم الشحن.

- ينتقل رئيس قسم الشحن إلى الورشات لاستلام المنتج النهائي و يتم على اثر ذلك تحرير وصل خروج من الورشات يوقعه الطرفين.

- يراجع رئيس قسم الشحن أمر التنفيذ الذي يحدد ما إذا كان المنتج يحتاج إلى أعمال تنظيف من الأكسدة و دهن، و تتم هذه الأعمال تحت إشراف القسم التجاري.

- بعد التحضير النهائي للمنتج يتلقى رئيس قسم الشحن أمر شحن من القسم التجاري، يقوم رئيس قسم الشحن بإعداد وصل شحن في أربع نسخ:

- 01 قسم الشحن.
- 01 القسم التجاري: يوقعها الزبون كتأكيد على استلام المنتج.
- 01 الزبون.
- 01 مكتب الحراسة بهدف الرقابة على السلع التي ستخرج من المؤسسة.

ملاحظة: إذا قام الزبون بنقل المنتج على حسابه يقوم بالتوقيع على نسخة من وصل الشحن لتأكيد الاستلام أما إذا تكفلت المؤسسة بالنقل يقوم رئيس قسم الشحن بطلب وسيلة نقل من قسم الوسائل العامة و يرسل مع السائق نسخة من وصل الشحن ليوقع الزبون بعد استلامه للمنتج.

6.1- قسم المحاسبة: (تسجيل المبيعات و التحصيلات)

أ- تقسيم العمل في قسم المحاسبة العامة:

يتكون القسم من أربعة محاسبين يعملون تحت إشراف المكلف بالدراسات، الأول مسؤول عن محاسبة المشتريات، الثاني مسؤول عن محاسبة المبيعات، الثالث مسؤول عن محاسبة الإيرادات و المقبوضات، الرابع مسؤول عن محاسبة الضرائب.

أ- تسجيل المبيعات:

- يستلم قسم المحاسبة في نهاية كل شهر فواتير المبيعات مرفقة بجدول المبيعات الشهري، و التي يرسلها قسم الفوترة.
- يقوم المحاسب المكلف بمحاسبة المبيعات بتسجيل القيود في يومية المبيعات في البرنامج الحاسوبي، و يتم التسجيل المحاسبي حسب الحسابات التالية متبوعة برمز الزبون:

الجدول رقم (3-3):جدول الحسابات المتعلقة بعملية البيع و التحصيل

الزبائن	أقساط الضمان	التسبيقات
ح/470010 معدات هيدرو ميكانيكية	ح/4710110 معدات هيدرو ميكانيكية	ح/570010 معدات هيدرو ميكانيكية
ح/470020 معدات الرافعات	ح/471020 معدات الرافعات	ح/570020 معدات الرافعات
ح/470050 معدات صناعية أخرى	ح/471050 معدات صناعية أخرى	ح/570050 معدات صناعية أخرى
ح/4152 العمليات الصغيرة		
ح/4708 زبائن مشكوك فيهم		

ب- التحصيلات:

- يقوم المحاسب المكلف بمحاسبة الخزينة بتسجيل التحصيلات على أساس بطاقة المتابعة التي يستلمها من قسم الفوترة/التحصيل بعد الإطلاع على الوثائق الموجودة على مستوى المكلف بالخزينة (وصل إيداع الشيك في البنك، وصل المقبوضات النقدية).

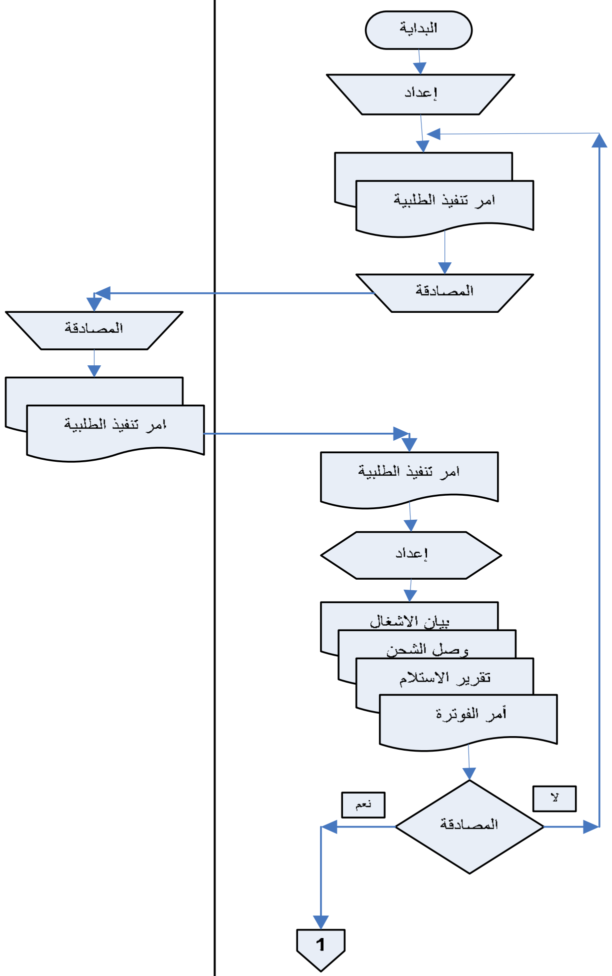
2- إعداد خريطة تدفق البيانات:

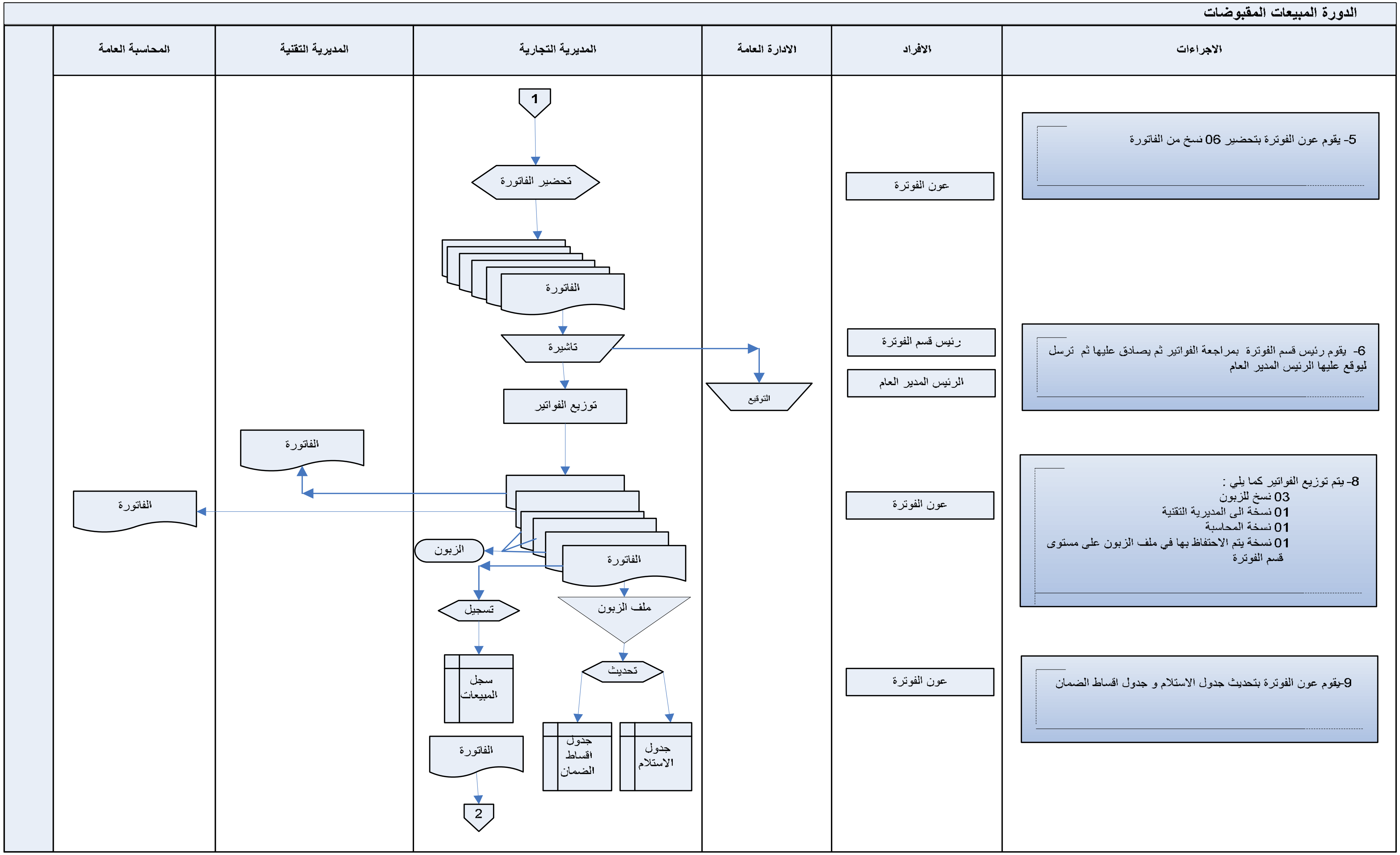
انطلاقا من المقابلات التي تم إجراؤها تم تحديد إجراءات دورة المبيعات المقبوضات و الوثائق المبررة لانتقال البيانات بين مختلف المديريات و المصالح و الأقسام إلى جانب الأفراد المسؤولين عن مختلف الأعمال الأساسية، و لقد قمنا برسم خريطة تدفق البيانات من خلال تقسيم النشاطات الرئيسية إلى أعمال أولية بهدف تحديد إجراءات عمليات الفوترة والتحصيل المتبعة في المؤسسة و الوثائق المبررة لها و المسؤولين المباشرين عن هذه الأعمال و المرخص لهم بالتدخل سواء للتسجيل، التنفيذ، الترخيص، أو المراقبة و درجة احترام الفصل بين المهام و هو ما سيسمح لنا في الأخير بتفصيل دقيق و بيان للدورة قيد الدراسة.

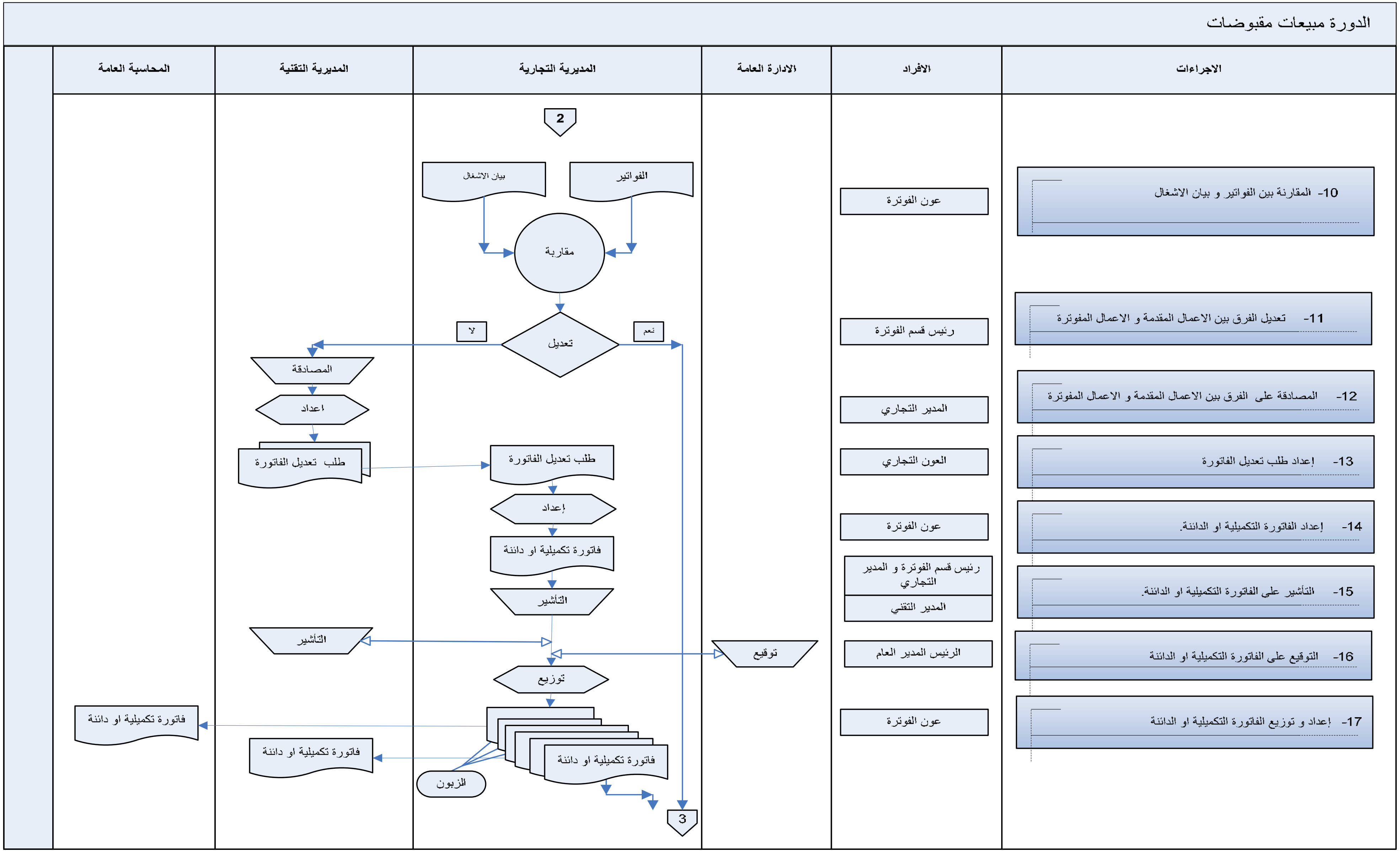
المخطط رقم (3-3): خريطة تدفق البيانات للدورة المبيعات-المقبوضات

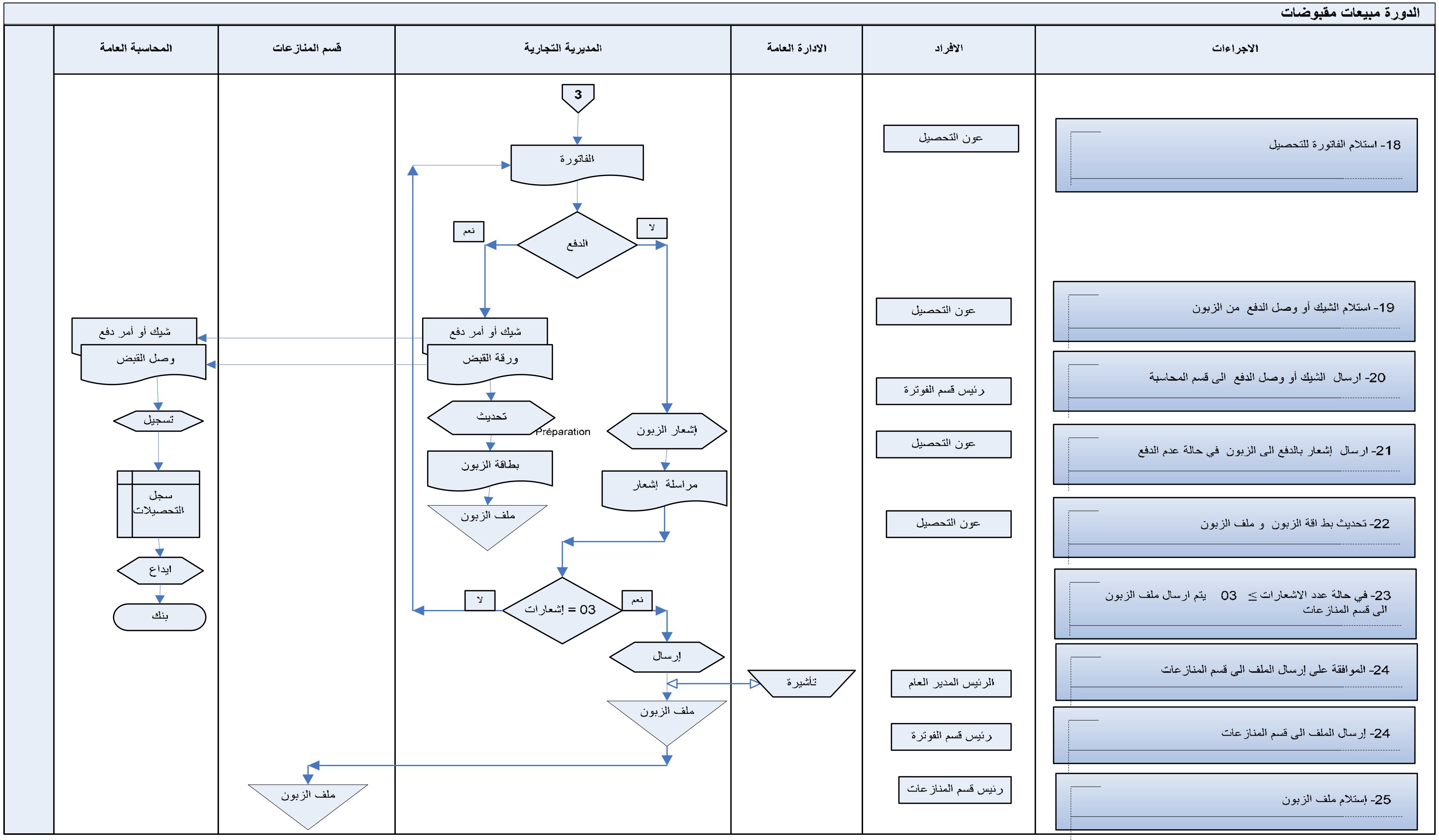
الدورة المبيعات المقبوضات

الاجراءات	الافراد	الادارة العامة	المديرية التجارية	المديرية التقنية	المحاسبة العامة
1- يرسل الزبون طلب عرض الى المديرية التجارية، يقوم المكلف بالعمليات التجارية بدراسة تقييميه للمنتج او الخدمة و يتفاوض مع الزبون، في حالة اتفاق الطرفين يقدم الزبون طلبيته رسميا: إذا كان مبلغ الطلبية < 1000000 دج يقدم الزبون وصل طلبية مفصل إذا كان مبلغ الطلبية ≤ 1000000 دج يتم اعداد عقد بين الزبون و المؤسسة يقوم المكلف بالعمليات بإعداد امر تنفيذ الطلبية	المكلف بالعمليات				
2 - يقوم المكلف بالعمليات بارسال أمر تنفيذ الطلبية الى المدير التجاري و المدير التقني للمصادقة عليه بعد الاطلاع على ملف الزبون	المدير التجاري المدير التقني				
3- بعد استلام أمر تنفيذ الطلبية مصادق عليه، يقوم المكلف بالعمليات بارساله الى جميع الأقسام المعنية و منها قسم الفوترة /التحصيل لإعداد الفاتورة مرفق بالوثائق التالية: نسخة من بيان الاشغال نسخة من وصل الشحن نسخة من تقرير الاستلام نسخة من أمر الفوترة	المكلف بالعمليات				
4- تتم مراجعة كل الوثائق المستلمة من المكلف بالعمليات من طرف رئيس القسم في حالة وجود خطأ يتم اعادة الوثائق الى العون التجاري لمراجعتها في حالة الوثائق صحيحة يتم تقديمها الى عون بالفوترة لاعداد الفاتورة	رئيس مصلحة الفوترة				




الدورة المبيعات المقبوضات
الاجراءات
الافراد
الادارة العامة
المديرية التجارية
المديرية التقنية
المحاسبة العامة
5- يقوم عون الفوترة بتحضير 06 نسخ من الفاتورة
عون الفوترة
6- يقوم رئيس قسم الفوترة بمراجعة الفواتير ثم يصادق عليها ثم ترسل ليوقع عليها الرئيس المدير العام
رئيس قسم الفوترة
الرئيس المدير العام
8- يتم توزيع الفواتير كما يلي :
03 نسخ للزبون
01 نسخة الى المديرية التقنية
01 نسخة المحاسبة
01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في ملف الزبون على مستوى قسم الفوترة
عون الفوترة
9-يقوم عون الفوترة بتحديث جدول الاستلام و جدول اقساط الضمان
عون الفوترة
1
تحضير الفاتورة
الفاتورة
تاشيرة
التوقيع
توزيع الفواتير
الفاتورة
الفاتورة
الفاتورة
الزبون
تسجيل
ملف الزبون
سجل المبيعات
تحديث
جدول اقساط الضمان
جدول الاستلام
الفاتورة
2


الدورة مبيعات مقبوضات
الاجراءات
الافراد
الادارة العامة
المديرية التجارية
المديرية التقنية
المحاسبة العامة
10- المقارنة بين الفواتير و بيان الاشغال
11- تعديل الفرق بين الاعمال المقدمة و الاعمال المفوترة
12- المصادقة على الفرق بين الاعمال المقدمة و الاعمال المفوترة
13- إعداد طلب تعديل الفاتورة
14- إعداد الفاتورة التكميلية او الدائنة.
15- التأشير على الفاتورة التكميلية او الدائنة.
16- التوقيع على الفاتورة التكميلية او الدائنة
17- إعداد و توزيع الفاتورة التكميلية او الدائنة
عون الفوترة
رئيس قسم الفوترة
المدير التجاري
العون التجاري
عون الفوترة
رئيس قسم الفوترة و المدير التجاري
المدير التقني
الرئيس المدير العام
عون الفوترة
2
بيان الاشغال
الفواتير
مقارنة
تعديل
لا
نعم
المصادقة
اعداد
طلب تعديل الفاتورة
طلب تعديل الفاتورة
إعداد
فاتورة تكميلية او دائنة
التأشير
التأشير
توقيع
توزيع
فاتورة تكميلية او دائنة
فاتورة تكميلية او دائنة
فاتورة تكميلية او دائنة
الزبون
3


الدورة مبيعات مقبوضات
الاجراءات
الأفراد
الادارة العامة
المديرية التجارية
قسم المنازعات
المحاسبة العامة
18- استلام الفاتورة للتحصيل
19- استلام الشيك أو وصل الدفع من الزبون
20- ارسال الشيك أو وصل الدفع الى قسم المحاسبة
21- ارسال إشعار بالدفع الى الزبون في حالة عدم الدفع
22- تحديث بطاقة الزبون و ملف الزبون
23- في حالة عدد الاشعارات ≥ 03 يتم ارسال ملف الزبون الى قسم المنازعات
24- الموافقة على إرسال الملف الى قسم المنازعات
24- إرسال الملف الى قسم المنازعات
25- إستلام ملف الزبون
عون التحصيل
عون التحصيل
رئيس قسم الفوترة
عون التحصيل
عون التحصيل
الرئيس المدير العام
رئيس قسم الفوترة
رئيس قسم المنازعات
3
الفاتورة
الدفع
نعم
لا
شيك أو أمر دفع
ورقة القبض
تحديث
Préparation
بطاقة الزبون
ملف الزبون
إشعار الزبون
مراسلة إشعار
إشعارات = 03
نعم
لا
إرسال
تأشيرة
ملف الزبون
ملف الزبون
شيك أو أمر دفع
وصل القبض
تسجيل
سجل التحصيلات
ايداع
بنك

ثالثا: قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المبيعات/ المقبوضات:

بالإضافة إلى الاطلاع على الوثائق الداخلية، و المقابلة، و خريطة التدفق، قمنا بإعداد قوائم استقصاء مغلقة و التي تكون الإجابة فيها "بنعم" أو "لا".

الجدول رقم (3-4): قائمة الاستقصاء للدورة "مبيعات-مقبوضات".

الأسئلة	هل توجد رقابة داخلية		هل الرقابة الداخلية فعالة		هل خطر الخطأ كبير		الملاحظات
	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	
1- المصادقة على طلبات الزبائن							
1.1- هل يفترض وجود طلب أو عقد لكل عملية؟	x		x				
2.1- هل تتم مصادقة المصلحة التجارية بالنسبة لعمليات البيع بعد دراسة تقنية و تقييمية يقوم بها شخص مؤهل؟	x		x				
3.1- هل يصادقة قسم التحصيلات على عمليات البيع فيما يتعلق بتقويم جيد لدرجة ائتمان الزبون؟		x				x	
4.1- هل غياب مصادقة قسم التحصيلات ترتبط بإجراءات خاصة لتفادي الدورة الطويلة؟		x				x	
إذا نعم، هل الإجراءات الخاصة:							
- مرخصة من شخص ذا سلطة لهذا؟		x				x	تقويم الصحيح يفترض وجود ملف فردي و معلومات كافية و حديثة
- ترتكز على اختبار الملفات؟ (مثلا، ملف ميزات الزبائن)		x				x	
5.1- هل وظيفة التحصيل مستقلة عن الوظيفة التجارية؟	x		x				
2- تحضير البضائع (قسم الشحن)							
1.2- الطلبيات التي يتم تحضيرها لحساب الزبائن على مستوى قسم الشحن هل تصادق عليها المصلحة التجارية ؟	x		x				
إذا نعم، هل هذه المصادقات: - تكون قبل إرسال البضائع و تظهر على أمر الشحن ؟	x		x				
2.2- هل يقوم رئيس قسم الشحن بمراقبة تطابق التوقيعات على أمر الشحن قبل الشروع في تحضير البضائع؟	x			x			
3.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق من أن عملية شحن المنتجات قد تم تنفيذها في الآجال المحددة؟	x		x				على هذا يجب أن ننظر إذا كان القسم التجاري ينفذ

4.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق أن تحضير المعدات تم في ظروف جيدة من طرف رئيس قسم الشحن ؟	x		x				بنسخة من وصل الشحن للمتابعة اليومية.
5.2- هل أمين المخزن و رئيس قسم الشحن ملزمان بتبرير الاختلافات بين الكميات التجارية و الكميات المسلمة؟	x		x			x	ملاحظة إذا كانت المستودعات محمية بشكل كافي ضد السرقة، الحريق...
6.2- هل المعدات المحضرة محمية بشكل كافي؟		x		x		x	
7.2- هل يصادق الزبون على وصل الشحن عند تسليمه المعدات؟		x				x	
إذا لا، هل هناك وثيقة أخرى تبرر استلامه للمعدات؟		x					يتم الاكتفاء على توقيع السائق المكلف بنقل البضاعة إلى الزبون
3- فوترة البضائع المحضرة (قسم الفوترة)							
1.3- هل تعد الفواتير بشكل منهجي على أساس الوثائق المبررة التي تحمل التأشيرات الضرورية؟	x			x		x	
2.3- هل يتم تقييم الأشغال و المعدات المسلمة على أساس سلم أسعار يتم تحديثه بشكل منتظم؟	x		x				
3.3- جدول الأسعار مصادق عليه من الأطراف المؤهلة؟	x		x				
- هل يتضمن المعلومات اللازمة : تاريخ الإصدار، العملي، أقساط الدفع؟	x		x		x		
- هل ترسل إلى قسم الفوترة؟		x			x		
- هل ترسل إلى المحاسبة العامة؟		x					
4.3- هل تحدد أسعار الأشغال حسب مواصفات محددة بوضوح؟	x		x				يتم ترقيم الفواتير بشكل يدوي نظرا لغياب برنامج آلي للفوترة
5.3- هل الفواتير مرقمة مسبقا و متسلسلة؟	x		x				
6.3- هل يتم التأكد من دقة المعلومات و الحسابات على الفاتورة؟	x		x				
6.3- هل تخضع الفواتير لمصادقة مسؤول مؤهل قبل إرسالها إلى الزبون و الأقسام الأخرى ؟	x		x				
إذا نعم، هل هذه الرقابة ملموسة؟		x			x		
7.3- هل يتم مسك سجل للمبيعات (قسم الفوترة) و سجل للشيكات المستلمة من الزبائن (قسم المحاسبة)؟	x		x				هذه الرقابة مهمة للتحقق من :
8.3- في حالة فرق بين الأشغال المفوترة والفعلية، هل يوجد إجراء تخليص؟	x		x				- مجموع الحساب للفاتورة - شروط الدفع
- إعلام القسم التجاري؟	x		x				- الاختلافات بين الأشغال

- تخليص الفرق؟	x		x				المفوترة و الأشغال الفعلية.
4- إرسال البضائع الحاضرة (قسم الشحن)							
1.4- هل يقوم قسم الشحن بالرقابة على كمية و نوعية المعدات المصنعة قبل إخراجها من الورشات؟	x			x			
2.4- هل تتم عملية الشحن تحت إشراف المصلحة التجارية؟	x		x				
3.4- هل عملية خروج البضائع مرفقة بشكل منهجي بوصل شحن مرقم مسبقا، مؤرخ و موقع؟	x		x				
إذا نعم، هل يتم إرسال نسخة منه إلى:							
- القسم التجاري للمتابعة؟	x		x				
- قسم الفوترة لإعداد الفواتير؟	x		x				
4.4- هل وظيفة الشحن مستقلة عن وظيفة التخزين؟	x		x				
5- متابعة التحصيلات:							
1.5- هل يتلقى المكلف بتحصيل الفواتير الواجبة التسديد في الفترة المناسبة ؟	x		x				
2.5- هل الشيكات التي يقدمها الزبائن تخضع لرقابة تطابق: الاسم، التوقيع، التاريخ..؟	x		x				
3.5- هل يتم إعداد جدول لحالة الحقوق حسب أقدميتها؟	x		x				
4.5- هل هناك متابعة فعالة لحالات تأخر تسديد الزبائن؟		x					
إذا نعم، هل يتم إشعار الزبون مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية؟		x				x	
5.5- هل يتم إعلام المصلحة التجارية بالزبائن المتأخرين عن التسديد ؟	x			x		x	
6.5- هل توجد إجراءات لرفض الطلبيات الجديدة للزبائن الغير مسددين لمستحقاتهم القديمة؟		x				x	
6- المحاسبة:							
1.6- هل هناك رقم خاص بكل زبون؟	x		x			x	
2.6- هل يتم التأكد من تسجيل جميع الفواتير محاسبيا؟	x		x				يتم الترقيم آليا عند تسجيل العملية في الحاسب
3.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المبيعات و دفتر أستاذ المبيعات دوريا؟	x		x				

4.6- هل يتم تسجيل الحقوق المدفوعة بالشيكات بعد التحقق من دخولها الفعلي إلى الحساب البنكي للمؤسسة؟		x					
5.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المقبوضات و دفتر أستاذ البنك دوريا؟	x		x			x	
6.6- هل هناك إجراءات واضحة لإنشاء مؤونات الحقوق المشكوك فيها؟		x				x	

بعد ملء قائمة الاستقصاء، نستطيع تحديد مناطق الخطر من خلال تحليل نقاط القوة و نقاط الضعف التي تكشفها الإجابات بنعم أو لا على التوالي، و ذلك بعد التأكد منها، و تتمحور نقاط الضعف فيما يلي:

- السؤال (3.1، 4.1)قبول طلبيات الزبائن دون دراسة درجة ائتمان الزبون، قد يؤدي إلى خسارة المؤسسة نتيجة عدم تسديد الزبائن لمستحقاتهم.
- السؤال (2.2) تسليم المنتجات دون مصادقة الزبون قد تؤدي إلى فقدان منتجات غير مفوترة و غير مسجلة.
- السؤال (1.3، 3.3، 6.3) إعداد الفواتير دون الإطلاع الوثائق المبررة لعملية البيع و المصادقات اللازمة عليها.
- السؤال (4.5، 5.5، 6.5) غياب متابعة فعالة للحقوق الغير مسددة يرفع من قيمة الحقوق المشكوك فيها و يشكل خطرا على الوضعية المالية للمؤسسة.
- السؤال (6.5) تسجيل الإيرادات على أساس وثيقة داخلية قد يخلق اختلاف بين الرصيد النظري و الفعلي.

خلاصة المبحث الثاني:

تسمح عملية وصف الدورة مبيعات/ مقبوضات للمراجع الداخلي بجمع اكبر قدر من المعلومات عن موضوع الدراسة بهدف فهم كيفية سير العمليات و الإجراءات و تحديد قنوات تدفق البيانات و انتقالها و الأفراد المسئولين عن القيام بالأعمال من خلال الاطلاع على الوثائق الرسمية للمؤسسة من جهة، و الانتقال إلى الميدان لمعرفة ما هو مطبق فعلا مباشرة بالاستماع إلى المسؤولين و باستخدام الأدوات الوصفية و التحليلية المناسبة من جهة أخرى، و هي المرحلة الأولى من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات/المقبوضات

أولا: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم النهائي القيام بمجموعة من الاختبارات على عدد من ملفات الزبائن(عينة عشوائية) الموجودة على مستوى قسم الفوترة و التحصيل، و لقد تم اختيارها انطلاقا من ملفات الزبائن المحتفظ بها على مستوى قسم الفوترة التحصيل، و جدول الحقوق/التحصيلات حسب أقدميتها الممسوك على مستوى قسم الفوترة التحصيل.

و لقد تم اختيار عينة من 20 ملف من ملفات الزبائن لاختبار تطبيق إجراءات البيع، و تم اختيار 20 زبون آخر من جدول الحقوق/التحصيلات حسب أقدميتها لاختبار تطبيق إجراءات تحصيل الحقوق، دون ذكر أسماء الزبائن احتراما لسرية هذه المعلومات.

1- اختبارات تطبيق إجراءات البيع: (ملفات الزبائن)

حتى نتمكن من اختبار إجراءات البيع قمنا بمجموعة من الرقابات على ملفات الزبائن، و التي نلخصها من خلال الجدول التالي إلى جانب النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (3-5): جدول الاختبارات المنفذة على تطبيق إجراءات الفوترة

	الاختبارات	الملفات																				الملاحظات
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1	التأكد من أن ملفات الزبائن تتضمن جميع الوثائق الأساسية:																					
	وصل الطلبية/العقد	*	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	x	*	*	x	x	*	*	x	
	أمر تنفيذ الطلبية	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
	أمر الفوترة	x	x	x	x	x	x	*	x	*	x	*	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
	الفاتورة	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
	بطاقة المتابعة	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
	بيان الأشغال	*	*	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	x	*	*	*	*	x	
	وصل الشحن	x	*	x	x	x	x	x	x	x	*	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
	جدول الأسعار	x	*	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
	بطاقة الزبون	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	عدم مسك بطاقات الزبون
2	الوثائق مطابقة و مصادق عليها من طرف المسؤولين																					
	توقيع الزبون على وصل الشحن	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	إهمال توقيع و ختم الزبون على وصل الشحن عند التسليم
	اسم ووظيفة الشخص الموقع على أمر إعداد الطلبية و أمر الفوترة و أمر الشحن	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	إهمال ختم الشخص الموقع على الوثائق الداخلية
	توقيع الرئيس المدير العام على الفاتورة	x	x	*	x	x	*	x	*	*	*	x	x	x	x	x	x	x	*	*	x	بعض الفواتير موقعة من مديرين فرعيين
3	إعداد الفواتير تم بعد استلام جميع الوثائق المبررة	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	تتم الفوترة عند استلام أمر الفوترة من القسم التجاري

4	الأشغال أو المعدات المفوترة مطابقة للأشغال المحددة على:																					
	وثيقة الشحن	x	x	*	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	*	x	x	x	x	*	غير مرفقة مع الفاتورة المطابقة
	بيان الأشغال أو بيان الاستلام النهائي	x	x	*	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
5	هل يرسل القسم التجاري وثيقة تحدد قيمة المبالغ المفوترة	x	*	*	*	*	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
6	الفاتورة مرسلة للزبون عن طريق البريد مع وصل الاستلام	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	غير محتفظ بوصل الاستلام الموقع في ملفات الزبائن
7	تسجيل الفاتورة على سجل المبيعات	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	

x :موجودة * : غير موجود

2- اختبارات على تطبيق إجراءات التحصيل، الخزينة و المحاسبة: (الحقوق)

كما في السابق وحتى نتمكن من اختبار إجراءات التحصيل قمنا بمجموعة من الرقابات على فواتير الزبائن المختارين من جدول الحقوق التحصيلات، و التي نلخصها من خلال الجدول التالي إلى جانب النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (3-5): جدول الاختبارات المنفذة حول تطبيق إجراءات تحصيل الحقوق و تسجيلها

	الاختبارات	الملفات																				الملاحظات
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1	كل التحصيلات مسجلة في سجل الإيرادات	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
2	تم تسديد الفواتر في الآجال القانونية	x	*	x	x	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	عدم تسديد الفواتير في الآجال القانونية
3	إرسال إشعار الزبون في حالة تأخره عن أجال الدفع	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	إهمال إشعار الزبائن بالتأخيرات و المتابعة فعالة
4	تطابق مبالغ الفواتير مع المبالغ على إشعارات التأخر المرسلة	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
5	كل الشيكات المسلمة إلى أمين الصندوق تم تسجيلها	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
6	تم إيداع الشيكات في البنك للتحصيل في اقرب الآجال	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	في خلال 24 ساعة من تاريخ استلامه من الزبون
7	تم التسجيل المحاسبي للتحصيلات في تاريخ حدوثها	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
8	التحصيلات المسجلة في حساب البنك فعلية	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تسجل التحصيلات على أساس البطاقة متابعة
9	تسجيل الفواتير المسددة في حساب الزبون	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
10	المقاربة الشهرية بين سجل التحصيلات و حساب الزبون	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
11	تحديث ملفات الزبائن	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	

ثانيا: النقائص الملاحظة و التأثيرات المسجلة (باستخدام السبر الإحصائي)

لقد تعرضنا في تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية إلى العناصر العملية التالية:

1- المصادقة على طلبيات الزبائن و تحضير الطلبيات:

1.1- تمهيد:

يعتبر أمر تنفيذ الطلبية وثيقة داخلية تحدد مواصفات و شروط البيع المتفق عليها مع الزبون يعده المكلف بالعملية و يصادق عليه المدير التجاري

يتم توزيع أمر التنفيذ على جميع المصالح المعنية بتحضير الطلبية، و يتطلب تنفيذ الطلبية دراسة تقنية و عمليات تصنيع تتم تحت إشراف القسم التجاري.

و عند انتهاء الأشغال ترسل المعدات إلى قسم الشحن حيث تخضع لعمليات تنظيف و دهن في انتظار تسليمها إلى الزبون و ذلك مباشرة بعد تلقي أمر الشحن مصادق عليه من القسم التجاري. تتم الرقابة على هذه العملية من طرف المكلف بالعملية التجارية و رئيس قسم الشحن.

2.1- النقائص الملاحظة و التأثيرات المسجلة:

أ- غياب الوثائق الأساسية في ملفات الزبائن:

أظهر اختبار ملفات الزبائن إهمال في الاحتفاظ بالوثائق الأساسية المبررة لعملية البيع في ملفات الزبائن على مستوى قسم الفوترة، إذ أن:

- 75% من الملفات لا تحتوي على وصل الطلبية أو العقد،
- 15 % من الملفات لا تحتوي على أمر الفوترة،
- 85 % من الملفات لا تحتوي على بيان الأشغال،
- 10 % من الملفات لا تحتوي على وصل الشحن،
- 90 % من الملفات لا تحتوي على جدول الأسعار المطبقة في العملية، إلى جانب الغياب الكلي لبطاقات الزبائن.

هذا الخلل ناتج عن تساهل في تطبيق الإجراءات الداخلية بسبب غياب رقابة السلطة، و يعتبر نقطة ضعف إذ لا يسمح غياب الوثائق الأساسية من متابعة عمليات المبيعات و التحقق من صحة المعلومات و هو ما يخلق مشاكل تتعلق بالتسجيل المحاسبي و متابعة التسديدات.

ب- إهمال مصادقة المسؤولين على بعض الوثائق الأساسية:

أظهر اختبار الملفات الإهمال المتكرر للمصادقة الكاملة للمسؤولين على الوثائق الأساسية الداخلية، و نلاحظ غياب ختم يبين «اسم و وظيفة" المسؤول الموقع على بعض الوثائق الأساسية، و هو ما لاحظته على بعض الوثائق مثل:

- غياب اسم و وظيفة المسؤول (المدير التجاري) الموقع على أوامر التنفيذ.
- غياب اسم و وظيفة المسؤول (المكلف بالعمليات) الموقع على أوامر الفوترة.

- غياب مصادقة الزبون على وصل الشحن في 90 % من الملفات كدليل على استلامه المنتج.

- كما لاحظنا في بعض الحالات غياب تأشيرة رئيس القسم التجاري على الفواتير، كما أن عددا من الفواتير موقعة من طرف مسؤولين آخرين (المدير التقني، مدير التخطيط و تسيير الفعالية، رئيس المصلحة التجارية) غير الرئيس المدير العام المخول الوحيد بذلك و دون أي قرار تفويض بالتوقيع من هذا الأخير.

و السبب الأساسي لهذا الخلل هو التساهل في تطبيق الإجراءات الداخلية نتيجة غياب الرقابة. و ينتج عن هذا الضعف المادي عيوب مرتبطة بتقسيم العمل و الصلاحيات المرخص بها للمسؤولين.

ج- غياب إجراءات داخلية تنص على ضرورة تقييم درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات:

أظهرت الاختبارات عدم مسك بطاقات الزبائن على مستوى مصالح المؤسسة، إلى جانب الغياب التام لإجراءات التقييم الأولي لدرجة ائتمان الزبون و هو الأمر الذي أكدته من خلال المقابلة التي أجريتها مع المكلف بالعمليات، من جهة أخرى تبين إجراءات البيع مصادقة القسم التجاري على طلبيات دون مصادقة قسم التحصيل بهدف تقييم درجة ائتمان الزبون.

إن البحث عن تبسيط العمل و تحقيق رقم أعمال مهم هو تفسير عدم وجود إجراءات رقابية على درجة ائتمان الزبائن بسبب مجال نشاط المؤسسة الحساس و الذي يتطلب تخفيف الإجراءات و تخفيف شروط البيع لجلب اكبر عدد من الزبائن بهدف تحقيق رقم أعمال مهم

يترتب عن هذا الخلل حجم هائل من المستحقات الغير المسددة، كما أنه يؤثر على فعالية و دقة المعلومات المالية حيث أن جزء من الحقوق التي تعرضها القوائم المالية تتصف عموما عند نشأتها بسوء نوعيتها.

د- إخراج المعدات من الورشات و شحنها دون مصادقة جميع الأطراف على الوثائق الأساسية:

أظهرت مراقبة الوثائق المبررة الأساسية على مستوى قسم الشحن و الاطلاع على إجراءات تحضير المعدات قبل عملية الشحن غياب اسم و وظيفة الشخص الموقع على وصل الإخراج من الورشات.

2- فوترة الأشغال المنتهية و المعدات التي تم شحنها:

1.2- توضيح:

إن فوترة الأشغال المنتهية يتم بعد الاطلاع على بيان الأشغال الموقع من القسم التجاري و الزبون، كما ترتبط فوترة المعدات بعملية شحنها و التي على أساسهما يقوم القسم التجاري بإعداد أمر الفوترة الذي يرسل إلى قسم الفوترة لإعداد الفاتورة.

تتم فوترة التسبيقات حسب الاتفاق مع الزبون و هي غالبا ما تساوي 10 % عند قبول الطلبية و توقيع العقد و 25 % عند بداية الأشغال.

و تتم عملية الفوترة بشكل جزئي حسب تقدم الأشغال أو شروط العقد المتفق عليها مسبقا.

2.2- المشاكل الملاحظة و الآثار المسجلة:

أ- غياب سلم الأسعار المتعلق بكل عملية:

اظهر اختبار الملفات بأن 90 % من الملفات لا تحتوي على وثيقة تحدد طريقة و أقساط الدفع و هي لا تعتبر كوثيقة أساسية، و مبررة بوجود قيمة العملية على أمر التنفيذ أو العقد، كما أن إعداد الفواتير يتم على أساس أمر الفوترة الذي يحدد مبلغ الفاتورة و الذي يعده القسم التجاري.

إن غياب وثيقة تحدد طريق الدفع و الأقساط المستحقة لا يساعد قسم الفوترة على متابعة العملية و مراقبة المبالغ الموجودة على أمر الفوترة.

ب- إهمال رقم وصل الشحن على الفاتورة:

كما لاحظنا إهمال وضع رقم وصل الشحن كمرجع على الفاتورة رغم أن تصميم الفاتورة يشير إلى ذلك.

هذا الخلل، سببه عيب في تصميم نظام الرقابة الداخلية يهمل أهمية وظيفة الإرسال. إن غياب هذا الإجراء لا يسمح بمتابعة عمليات البيع و يرفع من احتمال وجود خطر فقدان قيم غير مسجلة في نظام المحاسبة العامة (خروج بضائع غير مفوترة).

ج- إهمال المصادقات المحررة لعملية شحن البضائع و استلامها من طرف الزبون:

يعتبر وصل الشحن الموقع من طرف الزبون وثيقة ضرورية لعملية الفوترة، و لقد أظهرت مراقبة وثائق الشحن:

- غياب اسم و وظيفة المسؤول الموقع على أوامر الشحن التي يعدها القسم التجاري و هي الوثيقة الرئيسية لتنفيذ عملية الشحن، إن غياب هوية الشخص الموقع على الوثائق التنفيذية الداخلية يخلق خلط في أعمال الترخيص و التنفيذ و يرفع من مخاطر عمليات البيع الرديئة و هو يترجم بشكل عام حالة التساهل بالنسبة لعمليات البيع.

-كما لاحظنا توقيع السائق المكلف بنقل المعدات على وصل الشحن عند خروجها من المؤسسة و بالمقابل غياب توقيع الزبون كدليل على استلامه للمعدات.

يرجع هذا الخلل إلى عيب في تصميم نظام الرقابة الداخلية، و يرفع من خطر التعرض إلى فقدان قيم غير مفوترة و غير مسجلة خاصة إذا حدث بالتوازي مع النقائص الملاحظة عند تحضير البضائع.

د- إعداد الفواتير:

أظهر اختبار الملفات أن إعداد الفواتير لا يتم على أساس الوثائق الرئيسية المبررة لعملية البيع كما تنص عليه الإجراءات الداخلية المؤسسة، بل يقتصر إعداد الفاتورة على استلام أمر الفوترة من القسم التجاري.

يرجع هذا الخلل البحث عن تبسيط العمل و التراخي تطبيق الإجراءات الداخلية، نتيجة غياب رقابة الإدارة.

3- إيداع الشيكات للتحصيل و متابعة التحصيلات:

1.3- توضيح:

يستلم قسم الفوترة/ التحصيل الشيكات من الزبائن و يسلمها بدوره مباشرة إلى قسم المحاسبة العامة (أمين الصندوق) بهدف تحصيلها. يقوم أمين الصندوق بتسجيل الشيكات في سجل المقبوضات قبل إيداعها في البنك في اقرب الآجال، كل إيداع للشيكات في البنك يتم بعد مصادقة رئيس قسم المحاسبة على ظهر الشيك.

2.3- المشاكل الملاحظة و الملاحظات المسجلة:

أ- التأخر عن التسديد في الآجال القانونية ليس موضوع متابعة و تقييم صحيح للخطر اللازم:

اظهر تحليل جدول الحقوق التحصيلات معدل عال لحالات التأخير في الدفع و حالات عدم الدفع من الزبائن.

يرجع هذا الخلل إلى عدم التقسيم بين وظيفة التجارية و التحصيل، بشكل يجعل من مهام قسم التحصيل التحقق من الحالة المالية الزبائن قبل موافقة القسم التجاري على أي طلبية. كما ذكرنا سابقا فان مبرر هذه الإجراءات هو البحث عن تحقيق رقم أعمال عال، دون أخذ المخاطر المحتملة بعين الاعتبار.

كما أن تمديد آجال الدفع يؤدي إلى آثار مباشرة و غير مباشرة على القوائم المالية:

- يرفع من درجة عدم ائتمان الزبائن و الضغط على الخزينة: الإيرادات غير محصلة و بالمقابل المصاريف فعلية.
- لا يسمح باكتشاف عمليات البيع المتقاربة التي تتم لصالح زبائن غير مؤتمنين.

ب- عمليات البيع المتقاربة في الزمن لصالح نفس الزبون ليست موضوع تقييم أولي لدرجة ائتمان الزبون:

اظهر اختبار هذه العمليات العلاقة القوية الموجودة بين هذه الأخيرة و العدد الكبير من الحقوق المشكوك فيها، كذلك بطئ إجراءات التحصيل ومتابعة التحصيلات (التراخي في متابعة التأخيرات في دفع المستحقات) دون الأخذ بعين الاعتبار المخاطر الناجمة عن ذلك.

إن القيام بعمليات بيع متتالية لصالح نفس الزبون "يؤدي" في بعض الحالات إلى تتابع في عدم تسديد المبالغ المستحقة، و كمثال على ذلك نذكر ما قيمته 5.990.120 دج كمستحقات غير مدفوعة لزبون واحد تتعلق بخمسة طلبيات (عمليات) في مجموع 14 فاتورة غير مسددة الممتدة بين 1999 و 2003م، و هو ما يبين إهمال في متابعة تحصيل المبالغ المستحقة. يرجع هذا الخلل إلى عيب في تصميم نظام الرقابة الداخلية، و المتمثل في سببين رئيسين:

- غياب إجراءات التقييم الأولي لدرجة ائتمان الزبون و مصادقة.
- التراخي في تطبيق إجراءات التحصيل و متابعة المستحقات و إهمال وظيفة التحصيل.

ج- عدم فعالية إجراءات التحصيل:

يبين تحليل جدول الحقوق التحصيلات عدم فعالية إجراءات التحصيل، و غياب متابعة للحقوق الغير مسددة، و خاصة:

- غياب متابعة فعلية للتأخيرات في التسديد.

- الجمود في الإجراءات المتخذة في حالة التأخير في الدفع:
- عدم تسجيل المبالغ الغير مدفوعة في الآجال المناسبة.
- الإشعار المتأخر للزبائن.

كذلك تم إطلاعنا على التغيير المتكرر لعون التحصيل، و هو ما يؤدي إلى خلق نوع من عدم الاستقرار في عملية التحصيل.

هذا العيب ناتج عن ضعف في الرقابة الداخلية، وهو ما يبرر النسبة العالية من التأخير في التسديد و من الحقوق الغير محصلة.

4- إجراءات التسجيل المحاسبي:

1.4- توضيح:

نلاحظ غياب إجراءات مكتوبة فيما يخص التسجيل المحاسبي لعمليات المبيعات، و المتعلق خصوصا ب:

- الوثائق الأساسية الضرورية لتبرير عمليات البيع و التحصيل.
- التحقق من صحة الوثائق المبررة لعملية البيع المرسلة من القسم التجاري و قسم الفوترة.
- التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالبيانات الموجودة على الوثائق المبررة.
- القيام بعمليات المقاربة مع قسم الفوترة لاكتشاف الأخطاء المحتملة (مقارنة يومية المبيعات الشهرية مع جدول المستحقات الشهري.

2.4- المشاكل الملاحظة و الآثار المسجلة:

أ - غياب إجراءات رقابة داخلية تضمن فعالية التسجيل المحاسبي لعمليات البيع:

يرجع هذا الخلل إلى ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق:

- غياب إجراءات محاسبية تحدد أعمال تسجيل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعملية المبيعات/التحصيلات.
- غياب إجراءات مناسبة تنص على ضرورة إرفاق أمر الطلبية أو العقد و وصل الشحن أو بيان الأشغال مع الفاتورة، باعتبارها الوثائق التي تسمح بالتبرير الكامل للعملية و تضمن صحة عملية البيع و منه التسجيل المحاسبي.

ب - الرقابة على تطابق التسجيلات مع شروط البيع المتفق عليها غير ممكنة:

هذا الخلل سببه ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، إذ لا يتم في ظل الإجراءات المتبعة إرسال أمر الطلبية أو العقد و بيان الأشغال أو وصل الشحن إلى قسم المحاسبة بهدف القيام بعملية مقارنة بين ملف الزبون (الفواتير و جدول الاستحقاق).

هذا الخلل لا يسمح كذلك للمحاسبة العامة القيام برقابة قبلية علي سير عمليات المبيعات.

ج- استخدام حساب مشترك 4152 "عمليات صغيرة" لتسجيل عمليات البيع الصغيرة:

إن الحساب 4152 المستخدم لتسجيل عمليات البيع الصغيرة يشكل عملية لا حاجة لها، و هو يثقل الإجراء

و من الأفضل الاستغناء عنه.

د - تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة:

أظهرت الاختبارات أن تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة، هذا الإجراء يتناقض مع القاعدة التي تنص على عدم تسجيل الإيرادات قبل دخولها الفعلي في حساب المؤسسة و على أساس وثائق مبررة خارجية يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) أو وصل القبض الذي يعده قسم الخزينة في دفع الزبون نقدا.

إذ أن تسجيل التحصيلات على أساس بطاقة المتابعة التي يعدها قسم الفوترة عند استلامه الشيك قد يخلق مشاكل نتيجة الفرق بين رقم الأعمال المقبوض و رقم الأعمال المحصل فعلا، خاصة في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد.

يؤثر غياب الإجراءات على عرض الحسابات السنوية غير دقيقة تتعلق بعرض رصيد نظري مبالغ فيه لحساب البنك لا يتطابق مع الرصيد الفعلي للمؤسسة في البنك، كذلك مع مبدأ استقلالية السنوات في حالة عدم دخول الأموال في الحساب البنكي حتى السنة التالية.

ثالثا: التحسينات المقترحة

بعد ذكر أهم النقائص الملاحظة، نتبعها ببعض الاقتراحات التحسينية التي نراها مناسبة:

1- المديرية التجارية:

1.1- غياب إجراءات رقابية على درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبية، و هذا الإهمال في طلب ضمانات عن الحالة المالية للزبون هو الخطأ الرئيسي الذي يتسبب في نسبة عالية من الحقوق الغير مسددة و المشكوك فيها.

فالاقتراح يتمثل في تصميم إجراءات تنص على ضرورة التأكد من قدرة الزبون المالية على تسديد مستحقاته و ذلك بالتعاون مع قسم الفوترة/التحصيل قبل قبول أي طلبية، و يكون ذلك بتحديث مستمر لبطاقات للزبائن.

2.1 - عدم إرسال الوثائق المبررة لعملية البيع إلى قسم الفوترة كما تنص عليه الإجراءات الداخلية و هو ما يعتبر نقطة ضعف باعتبار أن إعداد الفواتير يتم على أساس وثائق مبررة ناقصة و هو ما ينتج عنه أخطاء و عدم إمكانية الرقابة على العملية، فالاقتراح يتمثل في القيام برقابة مستمرة و مفاجئة لملفات الزبائن، و إعداد جدول فصل للمهام على مستوى المديرية التجارية، مع تحديد المسؤوليات الفردية، و التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية.

3.1- بعض الوثائق التنفيذية التي يعدها القسم التجاري لا تتضمن اسم و وظيفة الشخص الموقع (أمر تنفيذ الطلبية، أمر الفوترة)، و يعتبر غياب هذا الإجراء المهم نقطة ضعف نظرا لأهمية أعمال الترخيص و ما يمكن أن ينجر عنه من اختلاط في الأعمال و المسؤوليات.

و نقترح إعداد الوصف الكتابي للأعمال و المسؤوليات (مجالها و حدودها) لكل الأعوان و المديرين و توزيعها على

لمختلف المصالح و الأقسام، لتفادي القيام بأعمال غير مرخصة من طرف المسؤول المباشر.

4.1- إن التأخير في تنفيذ طلبيات الزبائن يؤدي إلى التأخر في تحضير الطلبيات في الآجال المتفق عليها مع الزبون، و التبعات السيئة على المؤسسة و الزبون، هذا الخلل قد يؤدي إلى خطر رفض الزبائن استلام طلبياتهم و الخسائر التي تتحملها المؤسسة نتيجة ذلك.

فالاقتراح هو إعداد موازنات زمنية عن الطلبيات قيد التنفيذ و قدرة المؤسسة الإنتاجية (الإمكانيات البشرية و المادية) بهدف المتابعة الفعالة لعمليات الإنتاج.

2- قسم الفوترة/ التحصيل:

1.2- الفوترة:

أ- ملفات الزبائن ناقصة على مستوى قسم الفوترة، كما أن إعداد الفواتير يتم على أساس أمر الفوترة الذي يرسله القسم التجاري و لا يتضمن ختم الشخص الموقع.

كما ذكر سابقا الحرص على الرقابة المستمرة، و نشر و تطبيق الإجراءات الداخلية الخاصة بالفوترة.

ب - غياب وثيقة مفصلة عن أقساط الدفع الخاصة بكل عملية، و منه عدم وجود دليل مادي يسمح بالتحقق من المبالغ على الفواتير.

و لتفادي الأخطاء و التحقق من صحة المعلومات من المهم وجود وثيقة مكتوبة و مصادق عليها تبين أقساط الدفع و المبالغ الموافقة لها، المبلغ الإجمالي للعملية حسب تقدم الأشغال.

ج- إن إعداد الفواتير على أساس وصل شحن غير مصادق عليه من طرف قسم الشحن و الزبون كدليل على استلامه للبضاعة يعد نقطة ضعف قد ينجم عليها مخاطر كبيرة تتعلق بفقدان قيم غير مسجلة، إضافة إلى غياب أي دليل مادي على استلام الزبون للبضاعة، و هو ناتج عن ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية.

فالاقتراح هو الوصف الكتابي لهذا الإجراء و التشديد على أهميته و ضرورة تطبيقه و تحديد المسؤول المباشر على الرقابة المباشرة عليه.

د - إن إعداد الفاتورة على أساس أمر الفوترة دون وثائق مبررة أخرى يتناقض مع الإجراءات الداخلية المنصوص عليها، كذلك عدم وضع رقم وصل الشحن على الفاتورة، يشكل نقطة ضعف تؤدي إلى إمكانية الوقوع في أخطاء.

فالاقتراح هو التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية و على ضرورة إرسال كل الوثائق المبررة للأشغال أو المنتجات التي تم شحنها مصادق عليها من الأطراف المسؤولة لإعداد الفاتورة.

و - تحرير الفواتير التكميلية أو الدائنة يتم على أساس إعلام المكلف بالعمليات لرئيس قسم الفوترة شفهيا، و الاقتراح هو ضرورة استخدام وثيقة مصادق عليها و مرفقة بالوثائق المبررة قبل إعداد الفاتورة التكميلية أو الدائنة لتفادي الأوامر التنفيذية شفهيا لتفادي الخلط في الأعمال و المسؤوليات، و الاحتفاظ بأثر عن العملية.

هـ - عدم الاحتفاظ بوصل البريد الموقع كدليل على إرسال الفاتورة و تاريخ استلامها من طرف الزبون في ملفات الزبائن و الاقتراح هو وضع إجراء مكتوب ينص على الاحتفاظ هذه الوثيقة مع نسخة الفاتورة في ملف الزبون.

2.2- التحصيل:

أ - عدم إشعار الزبائن المتأخرين عن التسديد في الآجال المحددة و عدم متابعة الحقوق الغير مسددة و الاقتراح هو إرسال الإشعارات بأسرع وقت ممكن و المتابعة الفعالة للتأخيرات في تسديد الحقوق و تحديث بطاقات الزبائن و عدم التماطل في إرسال الملف إلى قسم المنازعات.

ب - قبول طلبيات جديدة لزبائن لم يسددوا مستحقاتهم السابقة دون الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المترتبة عن ذلك و هو ما ينتج عنه خسارة المؤسسة المتتالية مع نفس الزبون و هو إجراء غير عقلاني و الاقتراح هو تصميم إجراءات مشتركة بين قسم التحصيل و القسم التجاري تنص على ضرورة مصادقة قسم التحصيل على درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات الجديدة.

ج - لقد أظهرت إجراءات التحصيل المتبعة عدم فعاليتها و هو ما تبينه قيمة الحقوق الغير مسددة و المشكوك فيها فالاقتراح هو إعادة تصمم إجراءات التحصيل لتحقيق فعالية اكبر في تحصيل الحقوق إلى جانب وضع إجراءات تهدف إلى تقييم درجة ائتمان الزبائن قبل الموافقة على الطلبيات و تفعيل انتقال المعلومات بين القسم التجاري و قسم التحصيل.

3- قسم المحاسبة:

1.3- تسجيل الفواتير يتم على أساس الفاتورة فقط دون إرفاقها بالوثائق المبررة الأساسية (الطلبية أو العقد، بيان الأشغال أو وصل الشحن)، و منه هذه البيانات غير كاملة لا تقدم معلومات كاملة عن عملية البيع.
و الاقتراح التأكيد من خلال إجراءات مكتوبة على أن كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم على أساس وثائق كاملة تبرر عملية البيع من بدايتها حتى تسليم البضاعة.

2.3- إن تسجيل الشيكات المقبوضة مباشرة في حساب البنك قبل دخول المبالغ في حساب البنك الفعلي يؤدي إلى معلومات محاسبية غير دقيقة نظرا لما ينتج عن ذلك من اختلاف بين الرصيد الفعلي و المحاسبي، فالاقتراح هو استخدام الحساب ح/48508 "شيكات للتحصيل" لتسجيل الشيكات المستلمة من الزبائن و المودعة في البنك كإجراء انتقالي حتى الدخول الفعلي للأموال في الحساب البنكي و الذي يبرره الكشف البنكي، يتم ترصيد حساب تحويلات بنكية بالمبالغ المحصلة في ح/ 485000 " البنك"، و في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد تسجل حساب ح/4708 حقوق مشكوك فيها.

3.3 - فيما يخص استخدام الحساب ح/4152 "عمليات صغيرة" فالاقتراح يتمثل في تسجيل هذه العمليات في الحسابات العادية للزبائن و الاستغناء عن هذا الحساب.

4.3 - هناك مبلغ هام من الحقوق الغير مدفوعة تتعلق بالسنوات المالية السابقة تظهر في حساب الزبائن المشكوك فيهم رغم استحالة تحصيلها نظرا لكونها مع مؤسسات تم تصفيتها.
من الأفضل ترصيد هذه الحقوق المسجلة في حساب ح/4708 في حساب الحقوق المعدومة الغير قابلة للتحصيل.

5- نظام المعلومات:

1.5- غياب برنامج آلي للفوترة على مستوى قسم الفوترة و التحصيل، إذ يستخدم هذا الأخير نظام معالجة الجداول اكسل، و رغم العمليات التي يوفرها هذا الأخير يبقى غير فعال نظرا لإمكانية الوقوع في أخطاء ناتجة عن عمليات نقل و تحويل و لصق البيانات.
و الاقتراح هو استخدام برنامج خاص بالفوترة و التحصيل يوفر فعالية اكبر في معالجة البيانات المتعلقة بعمليات البيع، و يساهم في تكوين قاعدة بيانات متكاملة (ملف الزبائن، ملف العمليات، الترقيم التسلسلي للفواتير....).
و يقتصر عمل عون الفوترة على اختيار الزبون و إدخال البيانات الأساسية و الرقابة على المخرجات، حيث تتم المعالجة و إعداد الفواتير و الوثائق الأخرى بشكل آلي.

2.5- إنشاء نظام معلومات مدمج بين قسم الفوترة و قسم المحاسبة، يسمح باستخدام قاعدة بيانات مشتركة دون تكرار إدخال نفس البيانات المتعلقة بعملية البيع و التحصيل على مستوى قسم المحاسبة.

خلاصة المبحث الثالث:

بعدما قام المراجع الداخلي بفهم سير العمليات و الإجراءات المستخدمة في قسم المبيعات المقبوضات يقوم باختيار عينة لاختبارها بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات/المقبوضات و تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف و الأخطاء و المشاكل الممكنة و مدى تأثيرها على صحة و جودة المعلومات، و على أساس ملاحظاته و نتائج الاختبارات التي توصل إليها يقدم التوصيات التصحيحية المناسبة.

خلاصة الفصل الثالث:

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة الدورة المبيعات/ المقبوضات للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية "اليكو" و ذلŌ بتطبيق المنهجية التي تم التطرá إليها في الجانب النظري، و يتعلق الأمر بتقييم لنظام الرقابة الداخلية بداية من الاطلاع على دليل الإجراءات و المستندات الرئيسية، ثم جمع المعلومات من خلال استجواب المستخدمين والمسئولين عن القيام بالأعمال، و هو ما سمح لنا بالقيام بوصف كتابي للإجراءات المطبقة و المستندات المستخدمة و الذي على أساسه قمنا برسم مخطط تدفق البيانات، و ملئ قائمة الاستقصاء لتوضيح بعض النقاط، ثم قمنا بعملية التقييم بتطبيق مجموعة من الاختبارات عينة مختارة ōدف الكشف عن الأخطاء و التجاوزات و تحديد التأثيرات الناتجة عنها و في الأخير تقديم التوصيات التصحيحية التي نراها مناسبة.

رغم امتلاك المؤسسة لدليل الإجراءات خاص و خلية للمراجعة الداخلية إلا أن عدم توزيعه على مختلف المصالح و الأقسام بغرض تطبيقه ميدانيا و جهل المستخدمين له كان السبب الرئيسي في أهم النقائص الملاحظة:

- عدم تطبيق بعض الإجراءات و إهمال أخرى.
- خلط في تقسيم الأعمال و المهام بين الأفراد.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد توصلنا من خلال فصول هذا البحث إلى النتائج التالية:

- شهدت المحاسبة تطورا مهما مع مرور الزمن، و بعد أن اقتصر دورها على تسجيل المبادلات المالية بين الأفراد بهدف التذكير، ثم استخدمت كأداة إثبات نظرا لاهتمام المشرع بها و ما نتج عنه من وضع مبادئ و قوانين تتحكم في المحاسبة، و تطورت بعدها إلى نظام المعلومات و امتد دورها إلى وسيلة إعلام عن الوضعية المالية للمؤسسة، و يمكن تقسيم التطور المحاسبي إلى ثلاث مراحل أساسية:
  - نشأة المحاسبة.
  - مرحلة ظهور القيد المزدوج.
  - مرحلة تطور المحاسبة.

و أدى الاهتمام بالمحاسبة إلى ظهور عدة محاولات للتنظير نتجت عنها نظريات محاسبية تفسر الإطار الفكري للمحاسبة، و من أهم هذه النظريات نجد النظريات الوصفية، النظريات المعيارية، النظريات التفسيرية.

- تخضع المحاسبة إلى عدة قواعد و مبادئ و قوانين تتحكم في كيفية إعداد المعلومات المحاسبية و عرضها، و تطور القانون المحاسبي من قانون الإثبات إلى قانون المعلومة، إذ تحدد المعلومات المحاسبية التي يجب على المؤسسة إعدادها في ظل احترام القواعد و المبادئ المحاسبية لتحقيق دقة وصحة المعلومات المحاسبية، و من أهم المصادر التنظيمية و القانونية التي ترتكز عليها المحاسبة:

- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- المخطط المحاسبي الوطني.
- القانون التجاري.
- قانون الضرائب.

- يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالوظائف الأساسية التالية:

- تجميع و تخزين البيانات عن الأنشطة و العمليات المالية المختلفة.
- معالجة البيانات و تحويلها إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات و توفيرها للمستخدمين الداخليين و الخارجيين.
- تأمين الرقابة الكاملة لحماية أصول المنشاة و ممتلكاتها.

- يتعامل نظام المعلومات المحاسبي مع عدة أنظمة فرعية داخل المؤسسة يستمد منها مدخلاته الأساسية، و من المهم التأكد من صحة و دقة البيانات التي تنتجها هذه الأخيرة لضمان صحة المعلومات المحاسبية، و لهذا كان من الضروري المعرفة التامة بالمستندات التي تستخدمها و الإجراءات التي تتحكم في معالجة

بياناتها و انتقالها حتى وصولها إلى نظام المعلومات المحاسبي، الذي يقوم بدوره برقابة على مدى صحة هذه الوثائق و البيانات التي تحملها، و من أهم الأنظمة الوظيفية:

- نظام المشتريات.
- نظام الأجور.
- نظام المدفوعات النقدية.
- نظام الأصول.
- نظام المبيعات
- نظام المقبوضات النقدية
- نظام الإنتاج/ المخزونات.

و يمكن جمعها في أربع تدفقات للبيانات حسب طبيعتها، هي:

- دورة النفقات
- دورة الإيرادات
- دورة التحويل
- الدورة المالية.

و تكمن أهمية دراسة هذه الدورات في تحديد مصادر البيانات، و الإجراءات التي تتحكم فيها، و قنوات انتقالها، بهدف القيام برقابة على مدى صحتها و تطابقها مع سياسة الإدارة.

▪ يخضع عمل نظام المعلومات المحاسبي الى خطوات و مراحل بهدف معالجة العمليات المالية و تسمى "الدورة المحاسبية أو التنظيم المحاسبي" و هي تتزامن مع السنة المدنية، و ترتكز هذه الدورة على:

- دليل إجراءات يصف الإجراءات و مراحل الدورة المحاسبية و التنظيم الزمني و المادي و البشري للأعمال المحاسبية.

- مخطط حسابات ملائم حسب نشاط المؤسسة.

يمكن تلخيص إجراءات الدورة المحاسبية في سبع خطوات:

1 - مسك القيود في اليومية،
2 - الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ،
3 - إعداد ميزان المراجعة،
4 -إجراء تسويات نهاية الفترة،
5 -إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات،
6 - إعداد القوائم المالية،
7 - إجراء قيود الإقفال و ترحيلها،

8 -إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال.

- لقد تأثر نظام المعلومات المحاسبي بالتطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات، و ساهمت هذه الأخيرة بشكل فعال في تحقيق سرعة و دقة في معالجة البيانات المحاسبية، عن طريق استخدام عدة وسائل من أهمها:
  - أجهزة الإعلام الآلي.
  - البرامج التطبيقية المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية.
  - وسائل الاتصالات الجديدة لتبادل و تخزين البيانات و المعلومات المحاسبية.

و تمر تنمية نظام المعلومات المحاسبي بعدة مراحل، من أهمها:
- مرحلة التخطيط.
- مرحلة التحليل.
- مرحلة تصميم نظام المعلومات (المدخلات، قاعدة البيانات، البرامج، و المخرجات).
- تنفيذ النظام (تركيب التجهيزات، كتابة البرامج، تدريب الأفراد).
- تشغيل النظام و تقويمه.
- صيانة النظام.

كما ساهمت تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة في توفير أدوات لتنظيم إدارة قواعد البيانات SGBD، ERP، إلى جانب تكنولوجيا تبادل البيانات الكترونيا داخل المؤسسة باستخدام EDI و تكنولوجيا WEB.

و لقد اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أهداف نظام المعلومات المحاسبي، مقومات نظام المعلومات المحاسبي، الوثائق و المستندات، المنهج المحاسبي، و تخزين البيانات.

- إن التأكد من صحة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات و الإجراءات عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عملياتها و التحقق من سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء، الغش و الإهمال.
- المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفون داخل المشروع و تتناول فحصا انتقاديا للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها و من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، و من أهدافها الأساسية:
  - حماية ممتلكات المؤسسة و مصالحها.
  - تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على السياسات و الإجراءات الإدارية.

تخضع المراجعة الداخلية إلى معايير عالمية تحدد مسؤولياتها، القواعد و المبادئ المتحكمة فيها و المهتمة بالمراجعة الداخلية، و قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي.

- تنقسم مهمة المراجعة إلى عدة مراحل منهجية و تستخدم تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح و فعال، و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية:

- مرحلة التحضير للمهمة و تتضمن القيام بالأعمال التحضيرية للتعرف على مجال الدراسة و جمع المعلومات الأولية.

- تنفيذ المهمة و تتضمن العمل في الميدان و يعتمد على منهجية محددة و استخدام أدوات تحليلية (السبر الإحصائي، المقابلة، الفحوصات و المقاربات المختلفة) و استفهامية (الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، قوائم الاستبيان) ملائمة.

- المرحلة النهائية و تتضمن إعداد تقرير المراجعة أي عرض لنقاط الضعف و المشاكل المكتشفة و تقديم التوصيات المناسبة لتصحيحها.

- الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات التي تضعها المؤسسة و تعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين و القواعد و تطبق التعليمات التي تحددها الإدارة، و يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظم الرقابة الداخلية بإتباع خمس مراحل أساسية:
  - جمع الإجراءات.
  - اختبارات التطابق.
  - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.
  - اختبارات الاستمرارية.
  - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

- يتطلب تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي تقييم نظم الرقابة الداخلية الفرعية في المؤسسة المتعلقة بالمشتريات، المدفوعات النقدية، الأجور، الاستثمارات، المبيعات، المقبوضات النقدية، الإنتاج و المخزونات، و يعتمد في ذلك على:
  - المراجعة المستندية.
  - مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية.
  - تقيم الإجراءات و الفصل بين الوظائف.

- لقد أدى استخدام نظم المعالجة الآلية إلى خلق بيئة ساعدت على ظهور مخاطر جديدة و هو ما تطلب بناء نظم رقابة داخلية فعالة للتحكم في هذه الأخطار، و بالموازاة مع أتمتة نظام المعلومات المحاسبي المالي كان من الضروري اعتماد برامج مراجعة آلية توفر إجراءات رقابية جديدة لاكتشاف الأخطاء سواء عند إدخال البيانات، أو خلال عملية المعالجة.

- و أخيرا قمنا بدراسة تطبيقية للمديرية التجارية "قسم المبيعات/ المقبوضات" على مستوى المؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية كمحاولة لتطبيق ما تم التطرق إليه في الجانب النظري ميدانيا، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات/ المقبوضات و لاحظنا عدة نقائص، أهمها:

- غياب الوثائق الأساسية المبررة لعملية البيع في ملفات الزبائن.
- إهمال المصادقة الكاملة للمسئولين على بعض الوثائق الأساسية الداخلية "غياب ختم يبين اسمه و وظيفته".
- غياب إجراءات داخلية تنص على ضرورة تقييم درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات.
- إخراج المعدات من الورشات و شحنها دون مصادقة جميع الأطراف على الوثائق الأساسية.
- غياب سلم الأسعار المتعلق بكل عملية.
- إهمال رقم وصل الشحن على الفاتورة.
- إهمال المصادقات المبررة لعملية شحن البضائع و استلامها من طرف الزبون.
- إعداد الفواتير لا يتم على أساس الوثائق الرئيسية المبررة لعملية البيع كما تنص عليه الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
- غياب متابعة و تقييم الخطر الناتج عن التأخر عن التسديد في الآجال القانونية.
- عمليات البيع المتقاربة في الزمن لصالح نفس الزبون ليست موضوع تقييم أولي لدرجة ائتمان الزبون.
- عدم فعالية إجراءات التحصيل و غياب متابعة التأخيرات في التسديد، و عدم تسجيل المبالغ الغير مدفوعة في الآجال المناسبة، و الإشعار المتأخر للزبائن، و التغيير المتكرر لعون التحصيل.
- غياب إجراءات رقابة داخلية تضمن فعالية التسجيل المحاسبي لعمليات البيع.
- الرقابة على تطابق التسجيلات مع شروط البيع المتفق عليها غير ممكنة بسبب الاعتماد على الفاتورة فقط في عملية التسجيل المحاسبي.
- استخدام حساب مشترك 4152 "عمليات صغيرة" لتسجيل عمليات البيع الصغيرة.
- تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة دون التحقق من الوثائق المبررة الخارجية التي يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) أو وصل القبض الذي يعده قسم الخزينة في دفع الزبون نقدا.

و لقد قمنا على أساس هذه النقائص اقتراح بعض التحسينات التي رأيناها مناسبة حسب كل قسم:

- تصميم إجراءات تنص على ضرورة التأكد من قدرة الزبون المالية على تسديد مستحقاته و ذلك بالتعاون مع قسم الفوترة/التحصيل قبل قبول أي طلبية، و يكون ذلك بتحديث مستمر لبطاقات للزبائن.
- القيام برقابة مستمرة و مفاجئة لملفات الزبائن، و إعداد جدول فصل للمهام على مستوى المديرية التجارية، مع تحديد المسؤوليات الفردية، و التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية.

- إعداد الوصف الكتابي للأعمال و المسؤوليات (مجالها و حدودها) لكل الأعوان و المديرين و توزيعها على مختلف المصالح و الأقسام لتفادي القيام بأعمال غير مرخصة من طرف المسئول المباشر.

- إعداد موازنات زمنية عن الطلبيات قيد التنفيذ و قدرة المؤسسة الإنتاجية (الإمكانيات البشرية و المادية) تسمح بمتابعة فعالة لعمليات الإنتاج.

- الحرص على الرقابة المستمرة و نشر و تطبيق الإجراءات الداخلية الخاصة بالفوترة.

- إعداد وثيقة مكتوبة و مصادق عليها تبين أقساط الدفع و المبالغ الموافقة لها و المبلغ الإجمالي للعملية حسب تقدم الأشغال لكل عملية.

- الوصف الكتابي لإجراءات إعداد الفاتورة على أساس الوثائق الرئيسية المبررة لعملية البيع و التشديد على أهميته و ضرورة تطبيقها و تحديد المسؤول المباشر على الرقابة المباشرة عليه.

-إرسال كل الوثائق المبررة للأشغال أو المنتجات التي تم شحنها مصادق عليها من الأطراف المسؤولة لإعداد الفاتورة.

- ضرورة استخدام وثيقة مصادق عليها و مرفقة بالوثائق المبررة قبل إعداد الفاتورة التكميلية و الدائنة لتفادي الأوامر التنفيذية شفهيا لتفادي الخلط في الأعمال و المسؤوليات و الاحتفاظ بأثر عن العملية.

- وضع إجراء مكتوب ينص على الاحتفاظ بوصل البريد الموقع كدليل على إرسال الفاتورة و تاريخ استلامها من طرف الزبون مع نسخة الفاتورة في ملف الزبون.

- إرسال الإشعارات بأسرع وقت ممكن و المتابعة الفعالة للتأخيرات في تسديد الحقوق و تحديث بطاقات الزبائن و عدم التماطل في إرسال الملف إلى قسم المنازعات.

- تصميم إجراءات مشتركة بين قسم التحصيل و القسم التجاري تنص على ضرورة مصادقة قسم التحصيل على درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات الجديدة.

- إعادة تصمم إجراءات التحصيل لكي تكون فعالية اكبر في تحصيل الحقوق و تفعيل انتقال المعلومات بين القسم التجاري و قسم التحصيل.

- التسجيل المحاسبي يكون على أساس وثائق كاملة تبرر عملية البيع.

- استخدام الحساب ح/48508 "شيكات للتحصيل" لتسجيل الشيكات المستلمة من الزبائن و المودعة في البنك كإجراء انتقالي حتى الدخول الفعلي للأموال في الحساب البنكي و الذي يبرره الكشف البنكي يتم ترصيد حساب تحويلات بنكية بالمبالغ المحصلة في ح/ 485000 " البنك" و في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد تسجل حساب ح/4708 حقوق مشكوك فيها.

- الاستغناء عن الحساب ح/4152 "عمليات صغيرة" و تسجيل هذه العمليات في الحسابات العادية للزبائن.

- ترصيد الحقوق المسجلة في حساب ح/4708 في حساب الحقوق المعدومة الغير قابلة للتحصيل بسبب استحالة تحصيلها نظرا لكونها تتعلق بمؤسسات تم تصفيتها.

- شراء برنامج خاص بالفوترة و التحصيل يوفر فعالية اكبر في معالجة عمليات البيع، إذ يقتصر قاعدة بيانات متكاملة (ملف الزبائن، ملف العمليات، الترقيم التسلسلي للفواتير....).

- إنشاء نظام معلومات مدمج بين قسم الفوترة و قسم المحاسبة، يسمح باستخدام قاعدة بيانات مشتركة دون تكرار إدخال نفس البيانات المتعلقة بعملية البيع و التحصيل على مستوى قسم المحاسبة.

و أخيرا و بعد الإعلان عن بداية مشروع إصلاح النظام المحاسبي و الانتقال إلى المعايير الدولية IAS- IFRS و تحديد انطلاق العمل به بداية من سنة 2009م كنتيجة حتمية للتغيرات التي عرفها الاقتصاد الوطني و الحاجة إلى معلومات مفصلة و شفافة تقدم صورة حقيقة عن الحالة المالية للمؤسسات، و نتساءل في النهاية عن اثر هذا التغيير على أعمال الرقابة و المراجعة الداخلية و الخارجية المتبعة حاليا و هل تم اتخاذ التدابير اللازمة في هذا الإطار؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

الكتب:

1- **احمد نور،** مبادئ المحاسبة العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.

2- **الفين اربنز و جيمس لوبك**، ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي و أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، 2002م.

3- **بوتين محمد ،** المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991م.

4- **بوتين محمد**، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

5- **بلعروسي احمد التيجاني و وابل رشيد،** قانون العمل، الطبعة الثالثة، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006.

6- **وزارة العمل،** القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الطبعة الثالثة، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2005.

7- **ياسين احمد العيسي،** أصول المحاسبة الحديثة، الجزء الأول، دار الشروق للنشر و التوزيع، 2003م.

8- **كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا،** المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

9- **كامل السيد غراب و فادية محمد حجازي**، الطبعة 1، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، 1999م.

10- **محمد يوسف الحفناوي**، نظم المعلومات المحاسبية، دار الوائل للنشر، عمان، الأردن، 2000م.

11- **محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،** المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

12- **محمود شوقي عطى الله،** دراسات متقدمة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994.

13- **محمود السيد الناغي،** دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، القاهرة، 2002.

14- **سليم الحسنية**، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ، 1998م.

15- **سيد عبد المقصود دبيان و آخرون**، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002م.

16- **سيد غالب ياسين،** نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية، عمان، 1998م.

17- **عبد الرزاق محمد قاسم**، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004م.

18- **عبد الرزاق محمد قاسم،** نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998م.

19- **عبد الحي مرعي و محمد** سمير **الصبان،** دراسات في تطور الفكر المحاسبيÛ الجزء الأولÛ الدار الجامعيةÛ الإسكندريةÛ 1990.

20- **عمر السيد حسين،** تطور الفكر المحاسبيÛ الدار الجامعيةÛ بيروتÛ 1998.

21- **عبد الفتاح محمد صحن و آخرون،** أسÈ المراجعةÛ الدار الجامعيةÛ الإسكندريةÛ 2004.

22- **فتحي رزâ السوافيري و احمد عبد المالك محمد،** دراسات في الرقابة و المراجعة الداخليةÛ الدار الجامعيةÛ الإسكندريةÛ 2002-2003.

23- **فالتر ميجÈ و روبيرت ميجÈ،** ترجمة وصفي عبد الفتاǷ أبو المكارمÛ المحاسبة الماليةÛ دار المريÑ للنشرÛ الرياôÛ 1988م.

24- **هناء قباني،** الرقابة و المحاسبة في النظامين اليدوي و الالكتروÇÛ الدار الجامعيةÛ الإسكندريةÛ 2002-2003.

الأعمال الأكادمية:

25- **بلÂيضر** سميرة**،** المراجعة في قطاع البنوكÛ رسالة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 2001-2002.

26- **حواس صالح،** أهمية و دور نظام المعلومات المحاسبي و طورÇ من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديÕÛ رسالة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصاديةÛ جامعة الجزائرÛ 1994-1995.

27- **مداني بن بلÕيÕ**Û فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير و اتخاذ القرارÛ رسالة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 1998.

28- **موالي جمال،** نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسييرÛ رسالة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائر 2000-2001.

29- **ساحل فاتح،** دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبيةÛ رسالة ماجستير (ẞير منشورة)Û كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 2004.

30- **عفيفة دراǯ**Û دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرار التسعيرÛ مذكرة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 2001-2002.

31- **صديقي مسعود**Û مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصاديةÛ رسالة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 2000.

32- **شعباني لطفي**Û المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاâ التابع للنشاř التجاري Ŏمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"Û مذكرة ماجستيرÛ معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسييرÛ جامعة الجزائرÛ 2003-2004.

باللغة الفرنسية :

الكتب

33- **ARMAND (Dayan) et Autres,** manuel de gestion, volume1, ellipses Edition, paris, 1999. **EVRAERT (Serge) et Autres,** comptabilité financières approfondie, 2eme edition, librairie Vuibert, paris, 2003.

34- **BALANTZIAN (Gérard) et autres**, Les Systèmes d'information art et pratique, les Editions d'organisation, paris, 2002.

35- **BOISSSELIER (Patrick),** contrôle de gestion cours et applications, 2eme Edition, librairie Vuibert, paris, 2001.

36- **BOUGHABA (Abdellah),** comptabilité générale approfondie, 2eme édition, Berti édition, Alger, 2001.

37- **COLLASSE (Bernard)**, Comptabilité Générale, 7eme Edition, Economica, paris, 2002.

38- **EGLEM (Jean-Yves) et Autres**, les Mécanismes Comptables de l'Entreprise, 4eme Edition, Gualino Editeur, paris, 2001.

39- **ENSAULT (Bernard), (HORRAU) Christian**, Comptabilité Financière, 3eme Edition, Presse Universitaire de France, paris, 2001.

40- **GIBBINS (Michael)**, Introduction a la Comptabilité Générale, Edition ERPI, Québec, canada, 1992.

41- **HAMINI (Allel),** le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, office de la publication universitaire, Alger, 1993.

42- **HUGUES (Angot),** système d'information de l'entreprise, 4eme Edition, Edition DeBoek Université, Bruxelles, 2002.

43- **JEAN (Marie) et autres**, pratique de l'audit opérationnel, les Editions d'organisation, paris, 1991.

44- **KHAFRABI (Mohamed Zine),** techniques comptables, volume 1, 5eme Edition, Berti Edition, Alger, 2002.

45- **LANGLOIS (George) et autres**, comptabilité approfondie, Foucher Edition, paris, 2001/2002.

46- **LAURENT (Philippe), THERKHAWSKI (Pierre),** pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, paris, 1991.

47- **LAUZEL (Pierre), TELLER (Robert)**, Contrôle de gestion et budgets, 7eme Edition, Edition Dalloz, paris, 1994.

48- **MELYON (Gérard), NOGUERA (Remédios)**, comptabilité générale, Edition ESKA, paris, 2001.

49- **MEVELLE (P), RECHERY (G),** éléments fondamentaux de comptabilité, Edition Vuibert, paris, 1990.

50- **MIKITIN (Mark), REGENT (Marie Odile)**, Introduction à la Comptabilité, 2eme Edition, Armond Collins, paris, 1999.

51- **Ministère des Finances,** Plan Comptable National, société national de la comptabilité, Alger, 2000.

52- **MOIGNE (Camille)**, organisation du système d'information de gestion, Edition Foucher, paris, 2001.

53- **OBERT (Robert),** comptabilité approfondie et révision, 2eme édition, DUNOD Edition, paris,2001

54- **O'BRIEN (James)**, Les Systèmes d'information de gestion, DeBoek université, paris, 1995.

55- **Ordre national des experts comptables commissaires aux comptes et comptables agrées,** Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, société national de comptabilité, Alger, 1994.

56- **Ordre national des experts comptables commissaires aux comptes et comptables agrées,** guide manuel de l'audit, Volume I & II, Société National de comptabilité.

57- **RENARD (Jaque)**, théorie et pratique de l'audit interne, 3eme édition, les Editions d'organisation, paris, 2000.

58- **REGAUD (Louis)**, la mise en place des systèmes d'informations pour la gestion des organisations, DUNOD Edition, paris, 1994.

59- **REIX (Robert)**, Système d'information et managent des organisations, 2eme Edition, librairie Vuibert, paris, 1998.

60- **SIMON (Pascal)**, audit financier, les Editions d'organisation, paris, 1987.

61- **TORT (Eric)**, Organisation et Management des Systèmes Comptables, DUNOD Edition, paris ,2003.

62- **VERDIER (François) et Autres**, comptabilité générale et organisation comptable, les Editions Bertrand Lacoste, paris, 1999.

63- **VINCENT (Alain)**, concevoir les systèmes d'information de l'entreprise, les Editions d'organisation, paris, 1993.

المقالات:

64- **LEMENSE (Robert)**, le Cyber Grand-livre à notre porté, Revue Française de la Comptabilité, N° 327, novembre 2000.

65- S**ociété Nationale de la Comptabilité**, logiciel d'audit, Revue Algérienne de la Comptabilité, N°08, 1995.

66- **Société Nationale de la Comptabilité**, la révision en milieu informatique, Revue Algérienne de la Comptabilité, N°08, 1995.

67- S**ociété Nationale de la Comptabilité**, organisation de la comptabilité, Revue Algérienne de la Comptabilité, N°11, 3eme trimestre 1996.

68- **VERHILLE (Roland)**, le mystère de la partie double, Revue Française de la Comptabilité, N° 324, juillet/août 2000.

الأعمال الأكاديمية:

69- BOURAOUI (Nassiba), Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, Mémoire de magistère, Ecole supérieure de commerce, Alger, 1998-1999.

70- JARRAY (Bacem), revue du module AR (comptabilité client) du progiciel JDEwards d'une société pétrolière dans le cadre d'une mission d'audit financier, mémoire de Master spécialisé « nouvelle technologie et gestion comptable, financière, et fiscale », école supérieur du commerce du SFAX, www.memeoireonline.free.fr

المنتديات العلمية:

71- Institut de Formation et d'Amélioration des Conditions de Travail (IFACT), la pratique de la paie, séminaire, Hôtel El Aurassi, Alger, décembre 2004.

مراجع أخرى:

72- Algerian Industriel Equipment Company, Guide d'organisation**.**

73- Algerian Industriel Equipment Company, Guide des procédures.

74- Algerian Industriel Equipment Company, diagnostique stratégique, 2002.

75- Algerian Industriel Equipment Company, Rapport d'audit interne 2006 & 2007.

المواقع الإلكترونية:

74- **لطيفة فرجاني**، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.com

75- **مصري يوسف**، الرقابة الإدارية و دورها في فعالية العمل، www.islamtoday.net/articles

76- الجوانب النظرية و التطبيقية لمعيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية www.socpa.org.sa/au/au11/au1102.htm

77- معيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي www.socpa.org.sa/au/au08/au0802.htm

78- معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية www.socpa.org.sa/au/au11/au1101.htm

79- أبو هاشم، تأثير استخدام الحاسب على النظام المحاسبي، منتديات بوابة العرب، نوفمبر 2005 http://vb.arabsgate.com/showtheared.php?t=453827

80- MAZOYER (Bernard), directeur général, fontaine consultants, mener un audit externe efficace : les apports de Cobit, la revue n° 78, Mars 2005

81- Gaz de France, Rapport sur le contrôle interne prévu par la loi de sécurité Financière du 1er Aout 2003, exercice 2003

82- DISTRIBORG GROUPE, Rapport du président du conseil d'administration sur les conditions de préparation et d'organisation des procédures de contrôle interne relative à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, Décembre 2003

83- RENE (Céline), Audit, www.zetud.net

84- Système d'information de gestion pour les institutions de micro finance, Guide pratique, Le système de comptabilité, www.microfinance.civad.fr

85- **The Institute of Internal Auditors,** L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, Février 2004, www.ifaci.fr

86-The Institute of Internal Auditors, Code de déontologie de l'audit interne, www.ifaci.fr

87- The Institute of Internal Auditors , Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne, www.theiia.org

88- PROTIVITI Independent Risk Consulting, l'auto-évaluation : un outil d'amélioration du contrôle interne et de responsabilisation des opérationnels, volume 2, numéro 1, juin 2005, www.protiviti.fr

89- PROTIVITI Independent Risk Consulting, le contrôle interne informatique face à la Lois de Sécurité Financière, volume 1, numéro 3, Mai 2004, www.protiviti.fr

90- Communauté française de Belgique, secrétariat générale, déroulement d'une mission d'audit interne, www.audit.cfwb.be

91- Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal, contrôle fiscale, contrôle des comptabilités informatisées, juin 2006, www.revuefiduciaire.grouperf.com

92- Informatiser, mais à quel prix, juin 2006, www.teaser.fr
93- FILIPPONE (Dominique) , Journal Du Net Solutions, 10 conseils pour piloter son audit des systèmes d'information, http://solutions.journaldunet.com

94- Institut de certification des auditeurs, note explicative du relevé d'activité d'audit, www.afaq.org

95- JACQUERYE (Raphael), les missions du service d'audit interne, UCL service d'audit interne, Septembre 2003, www.aud.ucl.ac.be

96- Philippe Berna et autres, groupes de travail Contrôle Interne de l'AFAI, Contrôle interne et Système d'Information, Paris, Novembre 2003, www.afai.fr

ĀøøحÊمøJI

8

الشركة الجزائرية لكابلات الاتصالات

CATEL

LES CABLERIES DE TELECOMMUNICATION D'ALGERIE
Forme Juridique : SPA
Capital Social : 180000000.00
Certifiée ISO 9001 - 2000
Identification Fiscal : 099816150004241
N° Article Imposition : 16151504021/C
RC N° : 2934 B 98

Page 1 de 1

BON DE COMMANDE N°:003721/2007

Date : 02/07/2007

Demande : 000936/2
Notre Reference n°: Du :
N°Proforma : Du : 02/07/2007

Code fournisseur: 844
Nom fournisseur: ALIECO
Adresse: 90, Rue du capitraine AZIOUZ MOUZAOUI- BP 429 16040 Hussein -Dey Alger
N°Tel: 021 77 65 25/ 67 18
N°Fax: 021 77 52 84//66 02

Article	Désignation	Référence	Unite	Quantite	P.U (DA)	TVA%	Montant (HT) (DA)
292	REHABILITATION DU PONT: - fourniture et montage des pignons de translation		U	2.00	71 500.000	17	143 000.00
293	- Fourniture et montage des couronnes		U	2.00	77 500.000	17	155 000.00
294	- Verification et Alignement des chemins de roulements		Ensem	1.00	55 000.000	17	55 000.00

Devise: DA
Mode de règlement : Cheque bancaire
Délais de livraison: Jour(s)
Taux de retenu de garantie :
Mode de livraison:
Observations :

GARANTIE : 12 mois après réception provisoir des equipements

Montant global:		353 000.00
Remise		0.00
Montant Net HT		353 000.00
TVA		60 010.00
Montant TTC		413 010.00
Retenue de garantie		0.00
Montant Net	DA	413 010.00

02 JUIL 2007 3608

DIRECTION GENERALE – CATEL - SPA

Le Président Directeur Général
D.D. ALITURKI

Reçu le 23/07/07
N° 217

Siège et Usine : BP N° 09 Oued - Smar / El-Harrach - Alger
Direction Générale : Tél : (021) 51.32.33 Fax : (021) 51.32.34 Direction Commerciale : Tél/Fax (021) 51.33.02
Usine Tél : (021) 51.62.48/51.68.90/51.68.91

الملحق رقم 3-1 : وصل الطلبية

ALIECO

Date diffusion	12/02/05
ETABLI PAR	MKH
Visé par	MTB
Cliché par	SAS
DESTINATAIRE	
Planification	1
Service commercial<	
Comptabilité	1
Bureau Etudes	6
Approvisionnement	1
Mise en chantier	1
Mécanique	1
Chaudronnerie	1
Magasin	1
Expédition	1
Montage	1
Facturation	X 1
DPGP	1
P.Revient	1
Contrôle	1

CLIENT	AFFAIRE	N° CLASSEMENT
ENAP OUED SMAR	DIVERS	40.016

CODES — TRAVAUX 500

ORDRE D'EXECUTION

N° ENAP 0519

NOTRE PROPOSITION	Commande client n° Contrat N°
CR 40016/MTB/4519/321 DU : 04/10/2004	588/2004 DU : 25/12/2004

Ensembles Généraux	Ensembles Partiels / S/N° Exécution	DEFINITION DE LA FOURNITURE	POIDS Kg	Délais Contractuel
A	01	Fourniture et fabrication - 01 cuve verticale en acier E 24, capacité 30 m³. - Ø ext 2500 mm ,ép = 5 mm. - Hauteur = 6300 mm. Suivant plan d'exécution n°80109 ALIECO	3,5	- A 01 : 25/03/2005 - A B01 et C 01 : à la mise à disposition CR METAL BLIDA
	00	- Etude		
	01	- Ensembles et détails.		
	91	- Peinture et identification.		
B	01	- 02 réservoirs enterrés, cap = 50 m ³ - E 24	20 t	
C	01	- 02 réservoirs enterrés, cap = 40 m ³ - E 24	18 t	
H	97	- Transport sur site. NB : L'ensemble partiel : B 01 et C 01 sont à prendre sur ALCO 0515.		

CONTROLE
- Contrôle dimensionnel.
- Contrôle qualité (ressuage à 100 %) pour Ep A01

ORDRE DE MISE EN CHANTIER ETABLI PAR : BE

الملحق رقم 2-3 : أمر التنفيذ

ALIECO Spa	PROCESSUS COMMERCIAL	S M Q
	ORDRE DE FACTURATION	DA 03-21

CLIENT : N° AFFAIRE :

MONTANT TOTAL EN DA/TTC :

DATE : SIGNATURE

ALIECO Côte Rouge

Date de diffusion	N° de Version	Rédacteur	Comité Test	Approbation du PDG	Page
22/06/2002	00	M ABBOU			1/1

ALIECO Spa	PROCESSUS COMMERCIAL	S M Q
	ORDRE DE FACTURATION	DA 03-21

(A)

FACT N° 60140

CLIENT : ENAP O/SMAR N° AFFAIRE : ENAP. 0579

MONTANT TOTAL EN DA/TTC : 280.800,00

DATE : 27/06/2006 SIGNATURE

ALIECO Côte Rouge

Date de diffusion	N° de Version	Rédacteur	Comité Test	Approbation du PDG	Page
22/06/02	00	M ABBOU			1/1

الملحق رقم 3-3 : أمر الفوترة

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

ALIECO

Algerian Industrial Equipment Company

Rue du Capitaine AZIOUZ Mouzaoui
BP. 429 - 16040 Hussein Dey
W. d'Alger - ALGERIE
Tél : (0.21) 77.66.33 - 77.95.11
(0.21) 77.60.81 - 77.62.04
Fax : (0.21) 77.13.68 - 77.52.84

BORDEREAU D'EXPEDITION (Exemplaire Service Commercial)

Expédition N° 7531 faite le : 18.01.06 en port Pris par : Client

ADRESSEE à : ENAP - OUED SMAR W/ ALGER.

R 19 Client.

Cde client N°

N° O E	PLAN	REP.	NOMBRE	DETAIL	POIDS NET	POIDS BRUT
ENAP				Fourniture de :		
0519			02	Bride pleine couvercle		
C01			32	Vis HM 16x50.		
			32	Ecrous HM 16.		
			32	Rondelle HU 16.		

Le Receptionnaire.

الملحق رقم 3-4 : وصل الشحن

ALIECO	PROCESSUS COMMERCIAL	S.M.Q
COTE ROUGE	P.V DE RECEPTION PROVISOIRE	DA02-09

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPANY

Certifiée ISO 9001 version 2000

Groupe ENCC

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

Algerian Industrial Equipment Company

Société par actions au capital social de 120.000.000 DA

90, Rue du capitaine Aziouz Mouzaoui –16040 H/DEY.
Correspondance : B.P. 429 H-DEY
Tél. : (021) 77.95.11 - 77.60.81 -77.66.33 - 77.68.05
REGISTRE DU COMMERCE ALGER 01 B 0013947
FAX : (021) 77.52.84

ALGER , le

PROCES VERBAL
DE RECEPTION PROVISOIRE

Nous soussigne,

D'une part :

ALIECO, ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPAGNY (GROUPE ENCC), représentée par

Monsieur :

D'autre part :

Représentée par Messieurs :

Prononçons ce jour : , la réception des travaux cités ci-dessous :

Affaire :

Désignation des travaux :

Observations :

LE FOURNISSEUR
ALIECO COTE ROUGE/ALGER

LE CLIENT

الملحق رقم 3-5 :محضر الاستلام المؤقت

ALIECO	PROCESSUS COMMERCIAL	S.M.Q
COTE ROUGE	P.V DE RECEPTION DEFINITIVE	DA03-12

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية
ALIECO
ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPANY
Certifiée ISO 9001 version 2000
Groupe ERCS

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية
Algerian Industrial Equipment Company
Société par actions au capital social de 120.000.000 DA

90, Rue du capitaine Aziouz Mouzaoui -16040 H/DEY.
Correspondance : B.P. 429 H-DEY
Tél. : (021) 77.95.11 - 77.60.81 -77.66.33 - 77.68.05
REGISTRE DU COMMERCE ALGER 01 B 0013947
FAX : (021) 77.52.84

ALGER , le

PROCES VERBAL
DE RECEPTION DEFINITIVE

L'An deux mille , le du mois de :

Nous soussignés :

A) Mr Fonction Représentant ALIECO

B) Mr Fonction Représentant le Client

Nous avons procèder au contrôle du materiel suivant :

N°Affaire ALIECO :

N° Marché client :

Date de Récéption Provisoire :

Désignation du materiel réalisé :

Lieu d'installation :

Déclarons que ce matériel est récéptionné DEFINITIVEMENT

LE FOURNISSEUR
ALIECO COTE ROUGE/ALGER

LE CLIENT

الملحق رقم 3-6: محضر الاستلام النهائي

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية
ALIECO
COTE ROUGE
ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPANY
Certifiée ISO 9001 version 2000
Groupe ENCC

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية
Algerian Industrial Equipment Company
Société par actions au capital social de 120.000.000 DA

CLIENT : ALSTOM Portugal

B/CDE : LETTRE DE COMMANDE

OBJET : FOURNITURE DE PLAQUES DE (01) 16X1100X1100 ET (02) 16X1300X1300 - PROJET BARRAGE KOUDIET ACERDOUNE - BOUIRA

AFFAIRE : ALST 0629

SITUATION DES TRAVAUX N°01

Poste	Désignations	Quantité Prévu	Prix Unitaire	Quantité			Montant			Observations
				Précedent	du mois	cumul	Précedent	du mois	cumul	
01	- Plaque 16x1100x1100	1	16 720,00	0	1	1	0,00	16 720,00	16 720,00	
02	- Plaque 16x1300x1300	2	25 560,00		2	2	0,00	51 120,00	51 120,00	
03	- Element de tuyauterie	2	144 000,00		2	2	0,00	288 000,00	288 000,00	
							0,00	355 840,00	355 840,00	
					Montant en Hors taxes				355 840,00	
					TVA DE 17%				60 492,80	
					Montant en TTC				416 332,80	

POUR ALIECO

Nom et Prenom: MR GORMIT HAKIM

Qualité du signataire: CHEF DE PROJET

POUR LE CLIENT

Nom et Prenom

Qualité du signataire

الملحق رقم 3-7 :بيان الأشغال

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

ALIECO COTE ROUGE

ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPANY
Certifiée ISO 9001 version 2000
Groupe ENCC

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية
Algerian Industrial Equipment Company
Société par actions au capital social de 120.000.000 DA

UNITE MECANIQUE LOURDE / COTE ROUGE
90, Rue du capitaine Aziouz Mouzaoui –16O4O H/DEY.

DECOMPTE GENERAL ET DEFINITIF
N° 001/2006

DESIGNATION DE L'OUVRAGE : **COSIDER TRAVAUX PUBLICS**

MARCHE & AVENANT **N°173/2000 - 073/2004**

TITULAIRE DU MARCHE : **XXX**

OBJET DU MARCHE **FOURNITURE ET MONTAGE DES EQUIPEMENTS HYDROMECANIQI HYDROMECANIQUES DU BARRAGE DE SIDI M'HAMED BENTAIBA - WILAYA AIN DEFLA**

DATE DE NOTIFICATION **25 Mois - 8 mois et 17 Mois**

MONTANT DU MARCHE **94.171.923,00 DA /HT**

الملحق رقم 3-8 :الحسابة العام و النهائي

CONTRAT N° 173/2000 et l'avenant n°02 073/2004 **ALIECO HUSSEIN DEY**

TRAVAUX CONTRACTUELS

POSTE	DESIGNATION	QUTES	PREVUE					REALISE					Plus Value	Moins Value
			Etudes	Fabrication	Transport	Montage	Total	Etudes	Fabrication	Transport	Montage	Total		
	CIRCUIT DE VIDANGE :													
1	- Blindage	1	-	7 389 340	159 000	1 770 125	9 318 465							
2	- Vanne plate	2	-	-	-	-								
3	- Carter	2	-	7 375 245	106 000	1 754 315	9 235 560							
4	- Plnacher Bouchons + Clapet d'isolement	2	-	1 265 040	106 000	307 190	1 678 230							
5	- tabliers	2	-	3 576 410	106 000	869 235	4 551 645							
6	- Circuits d'équipement et de remplissage	1	-	151 930	-	35 935	187 865							
7	- Contrôle comande local	1	-	-	53 000	1 191 845	1 244 845							
8	- Mesure de niveau.	1	-	-	-	-	0							
9	- Batardeau	1	-	879 940	53 000	247 830	1 180 770							
	CIRCUIT D'EAU POTABLE :													
10	- Pièces fixes	1	-	-	-	-								
11	- Grilles	1	-	-	-	-								
12	- Batardeau	1	-	-	-	-								
13	- Conduites	2	-	-	-	-								
	CIRCUIT D'IRRIGATION :													
14	- Pièces fixes et précités	4	-	414 880	212 000	111 300	738 180							
15	- Grilles	4	-	935 960	212 000	309 520	1 457 480							
16	- Batardeau	4	-	1 469 180	53 000	219 420	1 741 600							
17	- Conduites	2	-	17 920 564	286 200	3 749 584	21 956 348							
18	- By passes	2	-	45 140	53 000	11 240	109 380							
19	- Jet creux DN 650 PN 16	2	-	-	-	267 120	267 120							
20	- Mesure de débit	-	-	-	-	-	0							
	ENGINS DE MANUTENTION :													
21	- Pont tournant bi poutre 10T	-	552 725	6 826 390	106 000	617 715	8 102 830							
22	- Palan monorail 10T	-	77 170	2 458 730	53 000	132 500	2 721 400							
23	- Chariot plateforme 10T	-	5 300	530 000	53 000	-	588 300							
24	- Palan monorail 3T	-	46 305	475 890	-	132 500	654 695							
	EQUIPEMENT AUXILIAIRES :													

CONTRAT N°

ETAT DE FACTURATION

FACTURE		MONTAN BRUT	CUMUL BRUT	MONTANT NET A PAYER- HT	TVA 17%	NET A PAYER EN TTC	OBSERVATIONS
N°	DATE						

RECAPITULATION	PLUS VALUE	MOINS VALUE
1. Montant des travaux contractuellement prevus en HT 2. Plus value : 2.1 - Actualisatioon des prix. 2.2 - Travaux supplémentaires. 2.3 - Travaux de régie. 2.4 - Révision des prix. 3. Moins value : 3.1 - Diminution de la masse des travaux. 3.2 - Pénalités de retard.	0,00	0,00
TOTAL 1	0,00	
	TOTAL 2	0,00

Total DGD
Montant encaissé

Montant TVA
Montant total encaissé

Solde a payer
Montant TVA
Soit solde a payer en TTC

Le présent DGD est accepté sans réserve .

Etablie, le

POUR COSIDER

POUR ALIECO

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

ALIECO

ALGERIAN INDUSTRIAL EQUIPMENT COMPANY

المؤسسة الجزائرية للتجهيزات الصناعية

Algerian Industrial Equipment Company

Société par actions au capital social de 120.000.000 DA

UNITE MECANIQUE LOURDE / COTE ROUGE
USINES ET BUREAUX
90, Rue du capitaine Azioux Mouzaoui -16040 H/DEY.
Correspondance : B.P. 429 H-DEY
Tél. : (021) 77.95.11 - 77.60.81 -77.66.33 - 77.68.05
REGISTRE DU COMMERCE ALGER 01 B 0013947
FAX : (021) 77.52.84
I N S E E 338.01.903.1001
BNA Agence Zirout Youcef Compte N°620.300.300.138/96
12, Boulevard Zirout Youcef – ALGER
Code Fiscal :000 116 319 042 447
N° Article d'imposition : 163.176.13.05.01

ENAP
UNITE OUED SMAR
ZONE INDUSTRIELLE
OUED SMAR - ALGER

V/Réf :
N/Réf : 4.366/HA/600

HUSSEIN DEY, le : 15/05/2005

VOS Commande CONTRAT N° 588/2004 du 25/12/2004 REF. Marché	**FACTURE** **N° 52.026** (à rappeler) Hussein-Dey
NOS REF.Commande ENAP 0.519 (à rappeler)	
Expédition n° du Par	**le 15/05/2005**

Référence	DESIGNATION	UM	Quantité	P/Unitaire	Montant Total
	FOURNITURE ET TRANSPORT DE : - Reservoir de stockage 30m3 type cylindrique vertical, materiau acier au carbone E24-2	U	1	581 875,00	581 875,00
	Montant en HT				**581 875,00**
	TVA de 17 %				98 918,75
	Montant en TTC				**680 793,75**
	A déduire Retenue de garantie : **Soit : 5% A la R.Définitive** 34 039,69				34 039,69
	Montant en TTC				**646 754,06**
	Arrêtée la présente facture à la somme de : **SIX CENT QUARANTE SIX MILLE SEPT CENT CINQUANTE QUATRE DINARS SIX CTS CTS** En votre aimable règlement à réception.				

M.S OUAKSEL
Directeur Technique

Algerian Industrial Equipment Company
Direction Commerciale
ALIECO S.P.A

الملحق رقم 3-9 :الفاتورة

ALIECOlSpa - O -FICHE SUIVEUVE - O -

CLIENT ENAP OUED SMAR		C/CLIENT	4365
IMPUTATION	FACTURE/DECOMPTE	DATE	MONTANT
ENAP 0519	7 065	18/07/2007	239 486.57
ENAP 0605	7 066	18/07/2007	1 258 387.66

Mode de paiement : CHEQUE BEA N° 7089826
DU 21/07/2007 1 497 874.23

Observations : REGLEMENT DECOMPTE
TVA (%) 17% EXONEREE

LE SERVICE FACTURATION RECOUVREMENTS SERVICE COMPTABILITE

ALIECOlSpa - O -FICHE SUIVEUVE - O -

CLIENT		C/CLIENT	
IMPUTATION	FACTURE/DECOMPTE	DATE	MONTANT

Mode de paiement :

Observations :
TVA (%) 17% EXONEREE

LE SERVICE FACTURATION RECOUVREMENTS SERVICE COMPTABILITE

الملحق رقم 3-10 :بطاقة المتابعة

ALIECO/Spa

FICHE DE SUIVI FACTURATION

CLIENT: [redacted] Affaire n° [redacted] Année : [redacted]

Objet : [redacted]

Montant du marché HT : [redacted] TTC : [redacted] contrat [redacted]

Reg.Comm [redacted] Identif. Fisc. [redacted] Art. Impot. [redacted] Chges d'aff. [redacted]

DATE	N°	CA		Retenue		NET à payer	Règlement	Observations
		Montant HT	Montant TTC	Avance	Garantie			
30/01/2005	1 484	0,00	0,00	1 432 825,63		1 432 825,63	1 432 825,63	Cheq. BEA N°09647782 DU 29/01/05
22/02/2005	51 953	3 511 912,50	4 108 937,63	-1 432 825,63	-205 446,88	2 470 665,12	2 227 084,76	Cheq. BEA N°0637704 DU 28/03/05
15/05/2005	52 026	581 875,00	680 793,75	0,00	-34 039,69	646 754,06	646 754,05	Cheq. BEA N°0637898 DU 23/05/05
18/07/2007	7 065	0,00	0,00	0,00	239 486,57	239 486,57	239 486,57	Cheq. BEA N°07089826 DU 21/07/07
							243 580,35	Cheq. BEA N°7089711 DU 30/06/07
TOTAL		4 093 787,50	4 789 731,38	0,00		4 789 731,38	4 789 731,36	0,02

الملحق رقم 3-11 :بطاقة متابعة الفوترة

CH 260 — BORDEREAU DE CHEQUES BANCAIRES ET D'EFFETS DE COMMERCE

[CENT]RE DE CHEQUES POSTAUX

dont le montant est à inscrire, après encaissement, au crédit du compte du bénéficiaire

RIP: 007.99999.000758 2460.05

Timbre à date du centre (réception du bordereau)

AVIS IMPORTANT. — Les valeurs bancaires doivent être émises ou endossées à l'ordre du chef de centre de chèques postaux et comporter, au verso, l'indication du numéro du compte à créditer

ALIECO. SPA. Côte Rouge
BP: 429. H.Dey. Alger.

Intitulé du compte

CCP N° 758 24.60/47.

NUMERO (chèque bancaire) mention «effet»	TIREUR (chèque bancaire) ou TIRÉ (effet de commerce)	BANQUE TIREE ou DOMICILIATAIRE ou NUMERO du c/c DOMICILIATAIRE	LIEU de PAYEMENT ou CENTRE de CHEQUES POSTAUX DOMICILIATAIRE	MONTANT

البنــك الوطنــي الجزائــري
BANQUE NATIONALE D'ALGERIE
Société par Actions au Capital de 14.600.000.000 D.A.
SIEGE SOCIAL:ALGER R.C. ALGER 84 B178 -Adresse Télégraphique:WATANI

Agence ______________ وكالـــة Le ______________ في

تسليـم الصـك للخصـم
Remise de chèques à l'escompte
- Sur Place محلـي
(1)
- Hors Place غيـر محلـي
Avis de Crédit. اشعار عن ائتمان

~~يقيد المبلغ المذكور في الجانب الدائن لحسابكم~~ مع تحفظ التحصيل.

Le montant ci-contre est porté au crédit du compte du bénéficiaire sous réserve d'encaissement.

اسـم وعنـوان المستفيـد
Nom et Adresse du Bénéficiaire

تاريخ القيمة Date de valeur	رقم استدلالي Indice	حساب عام Cpte Général	رقم الحساب N° de Compte	مفتاح Clé

المصارف ومكان الدفع Ets et lieu de paiement	اسم الساحب Nom du Tireur	تاريخ الاصدار Emis le	رقم الحساب N° de Compte	رقم الصك N° de Chèque	المبلـغ Montant
			مجموع الاحالة		

(1) Rayer la mention inutile. أشطب العبارة غير المناسبة

الملحق رقم 3-12: وصل تسليم الصك للخصم

ALIECO/Spa

ETAT CREANCES/RECOUVREMENTS
AU 31/07/2007

CREANCES DIRECTES - 4700

FACTURE				RECOUVREMENTS ANNEE 2007												SOLDE
N°Affaire	n°	Date	Montant	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Decembre	CREANCES
11016 - METALENG H/ DEY																
ENGE 0.408	51 638	03/04/2004	4 908 730,00					3 000 000		1 908 730						0,00
DTC 0635	60 229	21/10/2006	1 584 273,60		1 584 274											0,00
DTC 0635	60 303	13/12/2006	792 136,80		792 137											0,00
DTC 0635	70 031	25/02/2007	396 068,00													396 068,00
DTC 0635	70 059	21/03/2007	-396 068,00													-396 068,00
DTC 0635	7 020	21/03/2007	-115 096,80													-115 096,80
DTC 0635	7 021	21/03/2007	-230 193,60													-230 193,60
DTC 0635	70 060	21/03/2007	1 354 080,00													1 354 080,00
DTC 0635	70 100	24/04/2007	1 354 080,00													1 354 080,00
DTC 0635	70 140	12/06/2007	677 040,00													677 040,00
DTC 0721	70 061	21/03/2007	950 000,00					950 000								0,00
META 0662	6 077	26/11/2006	2 948 400,00													2 948 400,00
META 0662	7 019	18/03/2007	-2 948 400,00													-2 948 400,00
META 0662	60 275	26/11/2006	2 764 125,00													2 764 125,00
META 0662	70 047	18/03/2007	-2 764 125,00													-2 764 125,00
META 0662	60 285	03/12/2006	921 375,00													921 375,00
META 0662	70 050	18/03/2007	-921 375,00													-921 375,00
META 0662	60 304	25/12/2006	2 764 125,00													2 764 125,00
META 0662	70 048	18/03/2007	-2 764 125,00													-2 764 125,00
META 0662	70 009	27/01/2007	1 842 750,00													1 842 750,00
META 0662	70 051	18/03/2007	-1 842 750,00													-1 842 750,00
META 0662	70 020	13/02/2007	2 764 125,00													2 764 125,00
META 0662	70 052	18/03/2007	-2 764 125,00													-2 764 125,00
META 0662	70 045	18/03/2007	11 340 000,00					11 340 000								0,00
META 0662	70 049	18/03/2007	1 890 000,00													1 890 000,00
META 0662	70 095	24/04/2007	945 000,00							945 000						0,00

الملحق رقم 3-14 : جدول الحقوق /التحصيلات

الملخص

يعتبر تقييم نظام المعلومات المحاسبي تقييما للمؤسسة في حد ذاتها نظرا لأهمية المعلومات التي يقدمها عن جوانب النشاط المختلفة من خلال جمع البيانات الناتجة عن العمليات المالية، تسجيلها، معالجتها و تلخيصها في شكل حسابات تتضمنها الوثائق المحاسبية وفقا لمبادئ متعارف عليها، بهدف تقديم صورة موثوق فيها عن الوضعية المالية و الاقتصادية للمؤسسة و إعلام الأطراف الداخلية و الخارجية عنها.

و لكن التأكيد على صحة و دقة هذه المعلومات و عن مدى تعبيرها عن الواقع المالي للمؤسسة يتطلب القيام برقابة دائمة على السير العادي للعمليات المالية للأنظمة الوظيفية، من خلال تقييم دائم للإجراءات و الوثائق المستخدمة و تتبع مسار البيانات رجوعا إلى مصادرها، و ذلك باستخدام أدوات رقابة فعالة و أهمها نظم الرقابة و المراجعة الداخلية للكشف و لتفادي حالات الأخطاء و الغش و الإهمال.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي بهدف ضمان صحة و دقة المعلومات المحاسبية ؟

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الجزئية التالية:

1- ما هي الأسس التي يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي المالي؟

2- ما هي العلاقة التي تربط بين نظام المعلومات المحاسبي المالي و الأنظمة الوظيفية الأخرى؟

3- ما مدى أهمية نظم الرقابة الداخلية في تحقيق فعالية نظام المعلومات المحاسبي المالي؟

4- ما مدى أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية نظم الرقابة الداخلية؟

5 - كيف تؤثر تكنولوجيا المعلومات الجديدة على عمل نظام المعلومات المحاسبي المالي و أنظمة الرقابة الداخلية.

يمكن تقديم إجابات على التساؤلات السابقة في شكل فرضيات كما يلي:

1- يرتكز نظام المعلومات المحاسبي المالي على قواعد و مبادئ محاسبية متعارف عليها تتحكم في عمله.

2- يتلقى نظام المعلومات المحاسبي المالي كم هائل من البيانات من الأنظمة الوظيفية الأخرى و التي يقوم بمعالجتها للحصول على المعلومات المحاسبية التي تقدم صورة عن الوضعية الاقتصادية و المالية للمؤسسة.

3- نظم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان احترام السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق فعالية الأنظمة الوظيفية و منه صحة و دقة البيانات التي يستخدمها نظام المعلومات المحاسبي المالي.

5- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط القوة و الضعف لنظم الرقابة الداخلية،

6- تساعد الرقابة و المراجعة الداخلية في تقييم الأنظمة و تصحيح الأخطاء لتحقيق أهداف المؤسسة،

7- يتميز عمل نظام المعلومات المحاسبي المالي المؤتمت بسرعة و دقة اكبر في معالجة البيانات و تقديم النتائج، إلى جانب إمكانية القيام برقابة داخلية آلية.

تتجلى أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في ضمان قدر اكبر من الثقة و الدقة في المعلومات المحاسبية، و ما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المنظمة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات و التي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي و هو ما يستلزم التعمق في دراسة العلاقات و الإجراءات التي تتحكم في تسيير تنقل البيانات و المعلومات فيما بينها و هذا اعتمادا على أدواة كالرقابة و المراجعة الداخلية.

و من الأهداف التي يسعى إليها البحث:

1- محاولة إبراز إطار ظهور مفهوم نظام المعلومات المحاسبي،

2- محاولة إبراز الأسس النظرية، التطبيقية، و القانونية التي يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي المالي،

3- محاولة التطرق إلى العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي المالي و الأنظمة الوظيفية الأخرى،

4- محاولة عرض لمختلف مكونات نظام المعلومات المحاسبي المالي،

5- محاولة إبراز مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تطوير نظام المعلومات المحاسبي المالي، و اثر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية.

6- التطرق إلى دور و أهمية نظم الرقابة و المراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية في النظم اليدوية أو الآلية.

أما هيكلة البحث فهي كما يلي:

في الفصل الأول من البحث و هو" مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي"، يجد القارئ عرض لظهور مفهوم نظام المعلومات المحاسبي يتضمن بعض المفاهيم المتعلقة به كالبيانات و المعلومات، النظام، نظم المعلومات الوظيفية و الانتقال من المحاسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي و مميزاته، ثم يليه عرض لأسس

النظرية و التطبيقية إلى جانب الإطار القانوƆ للمحاسبة و أخيرا ندخل في دراسة مفهوم نظام المعلومات المحاسبي المالي.Ź تطرقǨ إلى علاقة نظام المعلومات المحاسبي المالي بالأنظمة الوظيفية الأخرƽ فيما يتعلق بتدفق البيانات فيما بينهاƅ و بعدƋ إلى تنظيم و معالجة البيانات داخل نظام المعلومات المحاسبي دون أن أنسى التطرǩ إلى مراحل أƯǨ نظام المعلومات المحاسبي و مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات في تطويرƋ.

في الفصل الثاƆ و المعنون " أدوات تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي " تناولǨ فيه أدوات تقييم نظام المعلومات المحاسبي الماليƅ و تطرقǨ إلى المراجعة الداخلية من حيƮ نشأتا و تعريفهاƅ معاييرهاƅ مهمتهاƅ و أدواتا إلى جانب نظام الرقابة الداخلية من حيƮ ظهور مفهومهاƅ أهدافهاƅ خصائصهاƅ و العلاقة بينها و بين المراجعة الداخلية و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مراقبة نظم الرقابة الداخلية لدورات العمليات. و أخيرا تعرضǨ إلى استخدام نظم الرقابة و المراجعة الداخلية في ظل الأنظمة المؤƬتة.

و أخيرا في الفصل الثالƮƅ و تحǨ عنوان" دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة المبيعات- المقبوضات".
قمǨ من خلاله بوصف الدورة "المبيعات - المقبوضات" لقسم الفوترة/التحصيلƅ و ذلǮ باستخدام أدوات المراجعة الداخلية المتعارف عليها كالمقابلةƅ و خريطة التدفق بالإضافة إلى ملƿ قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة "المبيعات -المقبوضات".
Ź انتقلنا إلى تقييم تطبيق إجراءات المبيعات انطلاقا من دراسة ملفات الزبائن على مستوƽ قسم الفوترة/التحصيلƅ Ź تقييم تطبيق لإجراءات التحصيل و التسجيل المحاسبي للحقوǩ انطلاقا من دراسة الفواتير و الحقوǩƅ و هو ما ƧĔ لاحظة بعȐ النقائص و اقتراƵ مجموعة من التحسينات التي رأيناها مناسبة.
لقد توصلنا من خلال فصول هذا البحƮ إلى النتائج التالية:

- شهدت المحاسبة تطورا مهما مع مرور الزمنƅ و بعد أن اقتصر دورها على تسجيل المبادلات المالية بين الأفراد ĔدƱ التذكيرƅ Ź استخدمǨ كأداة إثبات نظرا لاهتمام المشرع Ĕا و ما نتج عنه من وضع مبادئ و قوانين تتحكم في المحاسبةƅ و تطورت بعدها إلى نظام المعلومات و امتد دورƋ إلى وسيلة إعلام عن الوضعية المالية للمؤسسةƅ و يمكن تقسيم التطور المحاسبي إلى ثلاƭ مراحل أساسية:

- نشأة المحاسبة.
- مرحلة ظهور القيد المزدوج.
- مرحلة تطور المحاسبة.

و أدى الاهتمام بالمحاسبة إلى ظهور عدة محاولات للتنظير نتجت عنها نظريات محاسبية تفسر الإطار الفكري للمحاسبة، و من أهم هذه النظريات نجد النظريات الوصفية، النظريات المعيارية، النظريات التفسيرية.

- تخضع المحاسبة إلى عدة قواعد و مبادئ و قوانين تتحكم في كيفية إعداد المعلومات المحاسبية و عرضها، و تطور القانون المحاسبي من قانون الإثبات إلى قانون المعلومة، إذ تحدد المعلومات المحاسبية التي يجب على المؤسسة إعدادها في ظل احترام القواعد و المبادئ المحاسبية لتحقيق دقة وصحة المعلومات المحاسبية، و من أهم المصادر التنظيمية و القانونية التي ترتكز عليها المحاسبة:

- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- المخطط المحاسبي الوطني.
- القانون التجاري.
- قانون الضرائب.

- يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالوظائف الأساسية التالية:

- جميع و تخزين البيانات عن الأنشطة و العمليات المالية المختلفة.
- معالجة البيانات و تحويلها إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات و توفيرها للمستخدمين الداخليين و الخارجيين.
- تأمين الرقابة الكاملة لحماية أصول المنشاة و ممتلكاتها.

- يتعامل نظام المعلومات المحاسبي مع عدة أنظمة فرعية داخل المؤسسة يستمد منها مدخلاته الأساسية، و من المهم التأكد من صحة و دقة البيانات التي تنتجها هذه الأخيرة لضمان صحة المعلومات المحاسبية، و لهذا كان من الضروري المعرفة التامة بالمستندات التي تستخدمها و الإجراءات التي تتحكم في معالجة بياناتها و انتقالها حتى وصولها إلى نظام المعلومات المحاسبي، الذي يقوم بدوره برقابة على مدى صحة هذه الوثائق و البيانات التي تحملها، و من أهم الأنظمة الوظيفية:

- نظام المشتريات.
- نظام الأجور.

- نظام المدفوعات النقدية.
- نظام الأصول.
- نظام المبيعات
- نظام المقبوضات النقدية
- نظام الإنتاج/ المخزونات.

و يمكن جمعها في أربع تدفقات للبيانات حسب طبيعتها، هي:

- دورة النفقات
- دورة الإيرادات
- دورة التحويل
- الدورة المالية.

و تكمن أهمية دراسة هذه الدورات في تحديد مصادر البيانات، و الإجراءات التي تتحكم بها، و قنوات انتقالها، بهدف القيام برقابة على مدى صحتها و تطابقها مع سياسة الإدارة.

- يخضع عمل نظام المعلومات المحاسبي الى خطوات و مراحل بهدف معالجة العمليات المالية و تسمى "الدورة المحاسبية أو التنظيم المحاسبي" و هي تتزامن مع السنة المدنية، و ترتكز هذه الدورة على:

- دليل إجراءات يصف الإجراءات و مراحل الدورة المحاسبية و التنظيم الزمني و المادي و البشري للأعمال المحاسبية.
- مخطط حسابات ملائم حسب نشاط المؤسسة.

يمكن تلخيص إجراءات الدورة المحاسبية في ثمان خطوات:

- مسك القيود في اليومية،
- الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ،
- إعداد ميزان المراجعة،
- إجراء تسويات نهاية الفترة،
- إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات،
- إعداد القوائم المالية،
- إجراء قيود الإقفال و ترحيلها،
- إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال.

- لقد تأثر نظام المعلومات المحاسبي بالتطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات، و ساهمت هذه الأخيرة بشكل فعال في تحقيق سرعة و دقة في معالجة البيانات المحاسبية، عن طريق استخدام عدة وسائل من أهمها:
  - أجهزة الإعلام الآلي.
  - البرامج التطبيقية المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية.
  - وسائل الاتصالات الجديدة لتبادل و تخزين البيانات و المعلومات المحاسبية.

و تمر آلية نظام المعلومات المحاسبي بعدة مراحل، من أهمها:

- مرحلة التخطيط.
- مرحلة التحليل.
- مرحلة تصميم نظام المعلومات (المدخلات، قاعدة البيانات، البرامج، و المخرجات).
- تنفيذ النظام (تركيب التجهيزات، كتابة البرامج، تدريب الأفراد).
- تشغيل النظام و تقويمه.
- صيانة النظام.

كما ساهمت تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات الجديدة في توفير أدوات لتنظيم إدارة قواعد البيانات، ، إلى جانب تكنولوجيا تبادل البيانات الكترونيا داخل المؤسسة باستخدام و تكنولوجيا ERP EDI WEB.

و لقد اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أهداف نظام المعلومات المحاسبي، مقومات نظام المعلومات المحاسبي، الوثائق و المستندات، المنهج المحاسبي، و تخزين البيانات.

- إن التأكد من صحة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات و الإجراءات عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عملياتها و التحقق من سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء، الغش و الإهمال.
- المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفون داخل المشروع و تتناول فحصا انتقاديا للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها و من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، و من أهدافها الأساسية:
  - حماية ممتلكات المؤسسة و مصالحها.
  - تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على السياسات و الإجراءات الإدارية.

تخضع المراجعة الداخلية إلى معايير عالمية تحدد مسؤوليات، القواعد و المبادئ المتحكمة فيها و المهمة بالمراجعة الداخلية، و قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي.

- تنقسم مهمة المراجعة إلى عدة مراحل منهجية و تستخدم تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح و فعال، و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية:

- مرحلة التحضير للمهمة و تتضمن القيام بالأعمال التحضيرية للتعرف على مجال الدراسة و جمع المعلومات الأولية.

- تنفيذ المهمة و تتضمن العمل في الميدان و يعتمد على منهجية محددة و استخدام أدوات تحليلية (السبر الإحصائي، المقابلة، الفحوصات و المقاربات المختلفة) و استفهامية (الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، قوائم الاستبيان) ملائمة.

- المرحلة النهائية و تتضمن إعداد تقرير المراجعة أي عرض لنقاط الضعف و المشاكل المكتشفة و تقديم التوصيات المناسبة لتصحيحها.

- الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات التي تضعها المؤسسة و تعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين و القواعد و تطبق التعليمات التي تحددها الإدارة، و يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظم الرقابة الداخلية باتباع خمس مراحل أساسية:

- جمع الإجراءات.
- اختبارات التطابق.
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.
- اختبارات الاستمرارية.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

- يتطلب تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي تقييم نظم الرقابة الداخلية الفرعية في المؤسسة المتعلقة بالمشتريات، المدفوعات النقدية، الأجور، الاستثمارات، المبيعات، المقبوضات النقدية، الإنتاج و المخزونات، و يعتمد في ذلك على:

- المراجعة المستندية.
- مراجعة الترحيلات و العمليات الحسابية.
- تقيم الإجراءات و الفصل بين الوظائف.

- لقد أدى استخدام نظم المعالجة الآلية إلى خلق بيئة ساعدت على ظهور مخاطر جديدة و هو ما تطلب بناء نظم رقابة داخلية فعالة للتحكم في هذه الأخطار، و بالموازاة مع أتمتة نظام المعلومات المحاسبي المالي كان من الضروري اعتماد برامج مراجعة آلية توفر إجراءات رقابية جديدة لاكتشاف الأخطاء سواء عند إدخال البيانات، أو خلال عملية المعالجة.
- و أخيرا قمنا بدراسة تطبيقية للمديرية التجارية "قسم المبيعات/ المقبوضات" على مستوى المؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية كمحاولة لتطبيق ما تم التطرق إليه في الجانب النظري ميدانيا، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات/ المقبوضات و لاحظنا عدة نقائص، أهمها:

- غياب الوثائق الأساسية المبررة لعملية البيع في ملفات الزبائن.
- إهمال المصادقة الكاملة للمسئولين على بعض الوثائق الأساسية الداخلية "غياب ختم يبين اسمه و وظيفته".
- غياب إجراءات داخلية تنص على ضرورة تقييم درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات.
- إخراج المعدات من الورشات و شحنها دون مصادقة جميع الأطراف على الوثائق الأساسية.
- غياب سلم الأسعار المتعلق بكل عملية.
- إهمال رقم وصل الشحن على الفاتورة.
- إهمال المصادقات المبررة لعملية شحن البضائع و استلامها من طرف الزبون.
- إعداد الفواتير لا يتم على أساس الوثائق الرئيسية المبررة لعملية البيع كما تنص عليه الإجراءات الداخلية للمؤسسة.
- غياب متابعة و تقييم الخطر الناتج عن التأخر عن التسديد في الآجال القانونية.
- عمليات البيع المتقاربة في الزمن لصالح نفس الزبون ليست موضوع تقييم أولي لدرجة ائتمان الزبون.
- عدم فعالية إجراءات التحصيل و غياب متابعة التأخيرات في التسديد، و عدم تسجيل المبالغ الغير مدفوعة في الآجال المناسبة، و الإشعار المتأخر للزبائن، و التغيير المتكرر لعون التحصيل.
- غياب إجراءات رقابة داخلية تضمن فعالية التسجيل المحاسبي لعمليات البيع.
- الرقابة على تطابق التسجيلات مع شروط البيع المتفق عليها غير ممكنة بسبب الاعتماد على الفاتورة فقط في عملية التسجيل المحاسبي.
- استخدام حساب مشترك 4152 "عمليات صغيرة" لتسجيل عمليات البيع الصغيرة.

- تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة دون التحقق من الوثائق المبررة الخارجية التي يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) أو وصل القبض الذي يعده قسم الخزينة في دفع الزبون نقدا.

و لقد قمنا على أساس هذه النقائص اقتراح بعض التحسينات التي رأيناها مناسبة حسب كل قسم:

- تصميم إجراءات تنص على ضرورة التأكد من قدرة الزبون المالية على تسديد مستحقاته و ذلك بالتعاون مع قسم الفوترة/التحصيل قبل قبول أي طلبية، و يكون ذلك بتحديث مستمر لبطاقات للزبائن.

- القيام برقابة مستمرة و مفاجئة لملفات الزبائن، و إعداد جدول فصل للمهام على مستوى المديرية التجارية، مع تحديد المسؤوليات الفردية، و التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية.

- إعداد الوصف الكتابي للأعمال و المسؤوليات (مجالها و حدودها) لكل الأعوان و المديرين و توزيعها على مختلف المصالح و الأقسام، لتفادي القيام بأعمال غير مرخصة من طرف المسئول المباشر.

- إعداد موازنات زمنية عن الطلبيات قيد التنفيذ و قدرة المؤسسة الإنتاجية (الإمكانيات البشرية و المادية) تسمح بمتابعة فعالة لعمليات الإنتاج.

- الحرص على الرقابة المستمرة، و نشر و تطبيق الإجراءات الداخلية الخاصة بالفوترة.

- إعداد وثيقة مكتوبة و مصادق عليها تبين أقساط الدفع و المبالغ الموافقة لها، المبلغ الإجمالي للعملية حسب تقدم الأشغال لكل عملية.

- الوصف الكتابي لإجراءات إعداد الفاتورة على أساس الوثائق الرئيسية المبررة لعملية البيع و التشديد على أهميته و ضرورة تطبيقها و تحديد المسئول المباشر على الرقابة المباشرة عليه.

-إرسال كل الوثائق المبررة للأشغال أو المنتجات التي تم شحنها مصادق عليها من الأطراف المسئولة لإعداد الفاتورة.

- ضرورة استخدام وثيقة مصادق عليها و مرفقة بالوثائق المبررة قبل إعداد الفاتورة التكميلية و الدائنة لتفادي الأوامر التنفيذية شفهيا لتفادي الخلط في الأعمال و المسئوليات، و الاحتفاظ بأثر عن العملية.

- وضع إجراء مكتوب ينص على الاحتفاظ بوصل البريد الموقع كدليل على إرسال الفاتورة و تاريخ استلامها من طرف الزبون مع نسخة الفاتورة في ملف الزبون.

- إرسال الإشعارات بأسرع وقت ممكن و المتابعة الفعالة للتأخيرات في تسديد الحقوق، و تحديث بطاقات الزبائن و عدم التماطل في إرسال الملف إلى قسم المنازعات.

- تصميم إجراءات مشتركة بين قسم التحصيل و القسم التجاري تنص على ضرورة مصادقة قسم التحصيل على درجة ائتمان الزبون قبل قبول الطلبيات الجديدة.

- إعادة تصمم إجراءات التحصيل للِيǬ تكون فعالية اكبر في تحصيل الحقوȧ و تفعيل انتقال المعلومات بين القسم التجاري و قسم التحصيل.

- التسجيل المحاسبي يكون على أساس وثائق كاملة تبرر عملية البيع.

- استخدام الحساب حǿ/48508 "شيكات للتحصيل" لتسجيل الشيكات المستلمة من الزبائن و المودعة في البنǮ كǚجراء انتقالي حǻ الدخول الفعلي لǫموال في الحساب البنكي و الذي يبرر̄ الكشف البنكيǰ يتم ترصيد حساب تحويلات بنكية بالمباǹ المحصلة في حǿ/ 485000 " البنǮ"ǰ و في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد تسجل حساب حǿ/4708 حقوȧ مشكوك فيها.

- الاستغناء عن الحساب حǿ/4152 "عمليات صغيرة" و تسجيل هذ̄ العمليات في الحسابات العادية للزبائن.

- ترصيد الحقوȧ المسجلة في حساب حǿ/4708 في حساب الحقوȧ المعدومة الغير قابلة للتحصيل بسبب استحالة تحصيلها نظرا لكوǃ تتعلق ǹؤسسات ǫŎ تصفيتها.

- شراء برنامج خا ǐ بالفوترة و التحصيل يوفر فعالية اكبر في معالجة عمليات البيعǰ إذ يقتصر قاعدة بيانات متكاملة (ملف الزبائنǰ ملف العملياتǰ الترقيم التسلسلي للفواتير....).

- إنشاء نظام معلومات مدمج بين قسم الفوترة و قسم المحاسبةǰ يسمǴ باستخدام قاعدة بيانات مشتركة دون تكرار إدخال نفȄ البيانات المتعلقة بعملية البيع و التحصيل على مستوى قسم المحاسبة.

و أخيرا و بعد الإعلان عن ǃاية مشروع إصلاǳ النظام المحاسبي و الانتقال إلى المعايير الدولية -IAS IFRS و تحديد انطلاȩ العمل به بداية من سنة 2009م كنتيجة حتمية للتغيرات التي عرفها الاقتصاد الوطني و الحاجة إلى معلومات مفصلة و شفافة تقدم صورة حقيقة عن الحالة المالية للمؤسساتǰ و نتساءل في النهاية عن اثر هذا التغيير على أعمال الرقابة و المراجعة الداخلية و الخارجية المتبعة حاليا و هل تم اتخاذ التدابير اللاȂمة في هذا الإطارǽ